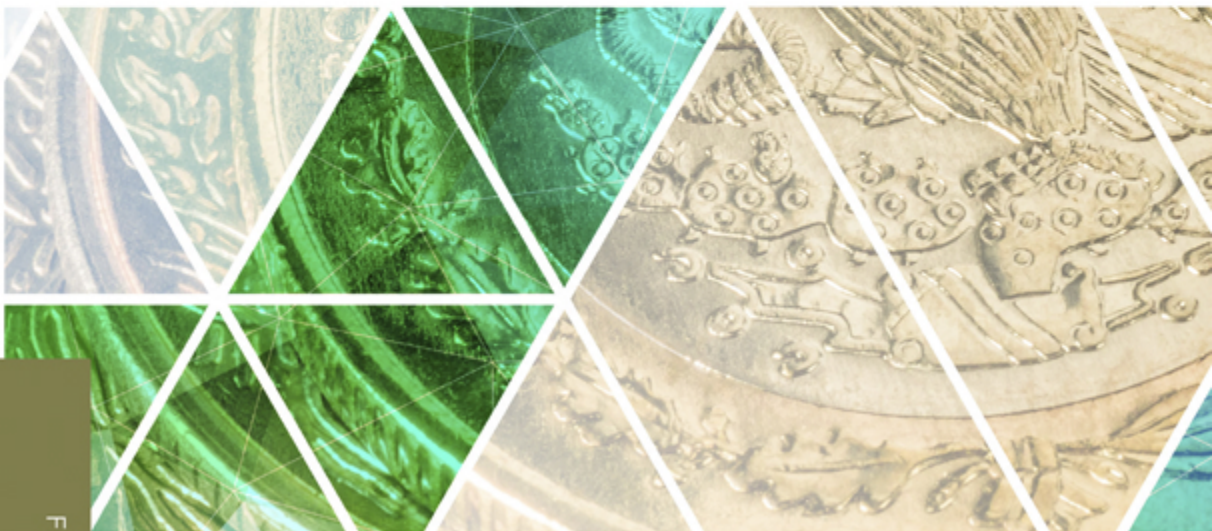




Ley del Impuesto Sobre la Renta

TEXTO Y COMENTARIOS 2016



Fiscal



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Investigación realizada por
Comisión Fiscal
2015-2017

D.R. © 2016 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Bosque de Tabachines 44 Fracc. Bosques de las Lomas 11700, Ciudad de México
www.imcp.org.mx

1ª. edición, mayo 2016

ISBN 978-607-8463-18-3

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2016. Texto y comentarios

José Luis Gallegos Barraza, Antonio Carlos Gómez Espiñeira, Armando Pérez Sánchez, Arturo Lomelin Martínez, Edson Uribe Guerrero, Federico Aguilar Millan, Francisco Moguel Gloria, Francisco Xavier Hoyos Hernández, José Angel Eserverri Ahuja, José Antonio de Anda Turati, Jesús Alvarado Nieto, José Miguel Erreguerena Albaitero, Juan Manuel Franco Gallardo, Oscar Arturo Ortiz Molina, Pablo Puga Vertiz, Víctor Manuel Cámara Flores, Marcial Cavazos Ortiz, Manuel Sainz Orantes, Víctor Manuel Pérez Ruíz, Javier de los Santos Valero, Héctor Villalobos González, Ernesto Manzano García, Francisco Wilson Loaiza, Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez, Mario Jorge Ríos Peñaranda, Marco Antonio Mendoza Soto, María Teresa Bastidas Yffert, Enrique Arturo Manrique Díaz Leal, Salvador García Domínguez, Ricardo Arellano Godínez, Alfredo Esquivel Boeta, Raúl Navarro Becerra, Ricardo Javier Mena Rodríguez, Martín Fierro Hernández, Marcelo de los Santos Anaya, Francisco Javier Argüello García, José Paul Hernández Cota



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Gerencia editorial	Azucena García Nares
Cordinación de diseño	Jorge Alejandro Medina Arriaga
Portada	Gabriela Salcedo Martínez
Producción	José de Jesús González Gutiérrez
Imágenes	Shutterstock® Images

Todos los derechos reservados.

Ninguna parte de este libro debe ser reproducida por ningún medio impreso, electrónico o magnético de filmación, sin permiso por escrito del editor o de su autor.

Publicado en México / Published in Mexico

Prólogo

La Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), ha emitido nuevamente esta excelente obra con la finalidad de aportar una herramienta para los docentes y alumnos de la carrera de Contador Público y afines, que les permita entender mejor la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El tema impositivo, sin duda alguna, es complicado; sin embargo, el análisis y los comentarios efectuados por los especialistas miembros de la Comisión Fiscal del IMCP están elaborados con un lenguaje sencillo.

Desde 2014, año en que se tuvo una nueva Reforma Fiscal y se efectuaron críticas sobre todo de los empresarios del país, el IMCP como profesión organizada de la Contaduría Pública no ha sido ajeno a las implicaciones que se han dado; por tal motivo, junto con el resto de reformas a las diversas disposiciones fiscales, considera que deberían existir nuevas reformas a las leyes fiscales, derivado de las condiciones actuales de la economía.

En el IMCP estamos convencidos de que la materia fiscal es un elemento importante para activar la reforma, por eso es necesario realizar adecuaciones a la brevedad posible. Por ejemplo, sabemos que el Acuerdo de Certidumbre Tributaria impide al Ejecutivo efectuar modificaciones; sin embargo, cabe resaltar que si bien no ha habido modificaciones a las diversas leyes fiscales, los cambios y/o adecuaciones sí se han efectuado en el transcurso de 2015 y lo que va de 2016, por medio de decretos signados por el Ejecutivo Federal, lo cual consideramos que es factible para efectuar los cambios fiscales que México requiere.

Lo anterior es prioritario por la baja de producción y precio del petróleo, además de que con las adecuaciones correspondientes se alentaría el crecimiento económico. En el IMCP, ofrecemos nuestro conocimiento y experiencia al Poder Legislativo y a las autoridades fiscales para lograr una reforma fiscal que promueva el empleo y la inversión, considerando siempre la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa a las finanzas de la nación.

Felicito a la Comisión Fiscal por la edición 2016 de la obra *Ley del ISR. Textos y comentarios*, en la que se incluyen puntos de vista y criterios acerca del texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y su Reglamento, así como de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente; además de enfatizar las nuevas disposiciones y aquellas que requieren un mayor análisis.

Estoy convencida de que esta obra es una herramienta de gran utilidad para los profesionales dedicados al área tributaria, para las cámaras legislativas, autoridades fiscales, universidades, investigadores, estudiantes, abogados y contribuyentes en general.

Atentamente,

C.P.C. Olga Leticia Hervert Sáenz
Presidenta del Comité Ejecutivo Nacional
2015-2016
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Mensaje del Presidente de la Comisión Fiscal de la Vicepresidencia Fiscal del IMCP

El impuesto sobre la renta es la contribución por excelencia para que los residentes en México y los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México contribuyan para el gasto público. En el año 2014 la Ley del Impuesto sobre la Renta sufrió cambios significativos en su estructura, al eliminarse el régimen de consolidación fiscal e incorporar el régimen opcional de grupos de sociedades, así como sustituir el régimen de pequeños contribuyentes por el de incorporación fiscal. De igual forma se incorporaron nuevos gravámenes como el de las ganancias en venta de acciones colocadas en Bolsa de Valores y dividendos, y por otra parte se eliminaron exenciones y se establecieron diversos topes de exención a deducciones de empresas y personales para personas físicas.

Para el ejercicio fiscal de 2016, se incorporaron una serie de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Algunas que incentivan la inversión como son: a) la deducción inmediata de inversiones para ciertas actividades específicas o para cualquier actividad para contribuyentes con determinado nivel de ingresos y; b) el régimen aplicable a las empresas de energías renovables respecto de la creación de su cuenta de utilidad fiscal específica ya que la tasa de depreciación de sus activos es del 100%. Otras reformas al ordenamiento permiten precisar el alcance de la transición por la salida del régimen de consolidación; aumentar el tope de deducciones personales que se establecieron en el año de 2014; permitir la repatriación de capitales y establecer nuevas reglas en materia de declaraciones informativas por operaciones realizadas con partes relacionadas.

También el 9 de octubre de 2015 entró en vigor el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 23 de diciembre de 2015 se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2016.

Sin duda son reformas muy trascendentes y como cada año, los miembros de la comisión fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han hecho un esfuerzo para actualizar el contenido del libro que se publica anualmente e incluyendo sus comentarios sobre la aplicación de la Ley y que permiten al lector tener una guía sobre la aplicación de las disposiciones fiscales modificadas, incluyendo temas del Reglamento modificado y la Resolución Miscelánea. Se agradece mucho este esfuerzo por parte de los integrantes de la comisión fiscal.

En especial, los miembros de la comisión queremos agradecer a nuestro colega C.P. Enrique Manrique por el apoyo para la realización de esta obra y a Mercedes Buzo. Especial esfuerzo también ha realizado nuestro colega de la comisión C.P. Arturo Lomelin.

Esperamos que sea una herramienta valiosa en la práctica profesional así como en la guía del estudiante de la materia fiscal.

Francisco J. Moguel G.

ABREVIATURAS

BMV	Bolsa Mexicana de Valores
CFF	Código Fiscal de la Federación
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
CUFINRE	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida
EP	Establecimiento Permanente
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIDE	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
Lietu	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OFD	Operaciones Financieras Derivadas
PTU	Participación de los Trabajadores en la Utilidad
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
REFIPRE	Régimen Fiscal Preferente
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal

SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SINCAS	Las Sociedades de Inversión de Capitales
UDIS	Unidades de Inversión

ESTRUCTURA

Título I	Disposiciones Generales	1 a 8
Título II	De las Personas Morales	
	Disposiciones Generales	9 a 15
Capítulo I	De los Ingresos	16 a 24
Capítulo II	De las deducciones	
	Sección I De las deducciones en General	25 a 30
	Sección II De las Inversiones	31 a 38
	Sección III Del Costo de lo Vendido	39 a 43
Capítulo III	Del Ajuste por Inflación	44 a 46
Capítulo IV	De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de depósito, Arrendadoras Financieras y uniones de Crédito	47 a 56
Capítulo V	De las Pérdidas	57 a 58
Capítulo VI	Del Régimen Opcional para Grupos de	59 a 71
Capítulo VII	De los Coordinados	72 a 73
Capítulo VIII	Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras	74 a 75
Capítulo IX	De las Obligaciones de las Personas	76 a 78
Título III	Del Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos	79 a 89
Título IV	De las Personas Físicas Disposiciones Generales	90 a 93
Capítulo I	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado	94 a 99
Capítulo II	De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales	
	Sección I De las Personas Físicas con	100 a 110
	Sección II Régimen de Incorporación Fiscal	111 a 113
Capítulo III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso Goce o Temporal de Bienes Inmuebles	114 a 118

Capítulo IV	De los Ingresos por enajenación de Bienes	
Sección I	Del Régimen General	119 a 128
Sección II	De la enajenación de Acciones en Bolsa de Valores	129
Capítulo V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes	130 a 132
Capítulo VI	De los Ingresos por Intereses	133 a 136
Capítulo VII	De los Ingresos por la Obtención de Premios	137 a 139
Capítulo VIII	De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales	140
Capítulo IX	De los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas	141 a 146
Capítulo X	De los Requisitos de las deducciones	147 a 149
Capítulo XI	De la declaración Anual	150 a 152
Título V	De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional	153 a 175
Título VI	De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales	
Capítulo I	De los Regímenes Fiscales Preferentes	176 a 178
Capítulo II	De las Empresas Multinacionales	179 a 184
Título VII	De los Estímulos Fiscales	
Capítulo I	De las Cuentas Personales del Ahorro	185
Capítulo II	De los Patrones que contraten a Personas que Padezcan Discapacidad y Adultos Mayores	186
Capítulo III	De los Fideicomisos dedicados a la Adquisición o construcción de Inmuebles	187 a 188
Capítulo IV	De los Estímulos Fiscales a la Producción y	189 a 190

	Distribución Cinematográfica y Teatral Nacional	
Capítulo V	De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos Inmobiliarios	191
Capítulo VI	De la Promoción de la Inversión en Capital de Riesgo en el País	192 a 193
Capítulo VII	De las Sociedades Cooperativas de Producción	194 a 195
	Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	
	Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	
	Transitorios	

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

1.	Sujetos del Impuesto	23
2.	Establecimiento permanente	24
3.	Casos en que no se considera que existe un establecimiento permanente	29
4.	Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación	30
5.	Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero	33
6.	Factores de ajuste y actualización de valores	47
7.	Definición de persona moral	47
8.	Concepto de intereses	50

TÍTULO II

DE LAS PERSONAS MORALES

DISPOSICIONES GENERALES

9.	Tasa del Impuesto Sobre la Renta para personas morales	51
10.	Impuesto por dividendos o utilidades distribuidos	57
11.	Intereses considerados dividendos	59
12.	Declaraciones en liquidación de sociedades	61
13.	Actividades empresariales a través de fideicomisos	63
14.	Determinación de los pagos provisionales	65
15.	Contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil	72

CAPÍTULO I

DE LOS INGRESOS

16.	Ingresos acumulables	73
17.	Momento en que se percibe el ingreso	74
18.	Otros ingresos acumulables	87
19.	Ganancia en enajenación de terrenos y otros bienes	94
20.	Ganancia en operaciones financieras derivadas	95

21.	Momento de acumulación en la ganancia en operaciones financieras derivadas	101
22.	Enajenación de acciones	102
23.	Costo de acciones de sociedades fusionadas y escindidas	117
24.	Enajenación de acciones a su costo fiscal en reestructuración de sociedades	119

CAPÍTULO II

DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN I

DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

25.	Deducciones autorizadas	124
26.	Residentes en el extranjero con establecimiento permanente	135
27.	Requisitos de las deducciones	137
28.	Gastos no deducibles	196
29.	Reglas para las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la ley del seguro social	222
30.	Desarrollos inmobiliarios, fabricación de activos fijos y tiempos compartidos	225

SECCIÓN II

DE LAS INVERSIONES

31.	Deducción de inversiones	230
32.	Concepto de inversiones	234
33.	Porcientos de deducción de bienes intangibles	239
34.	Deducción de bienes tangibles	240
35.	Porcientos de deducción de maquinaria y equipo	244
36.	Reglas para deducir inversiones	246
37.	Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor	252
38.	Monto original de la inversión y uso de las opciones en arrendamiento financiero	253

SECCIÓN III

DEL COSTO DE LO VENDIDO

39.	Sistemas de costo y momento de deducción	256
-----	--	-----

40.	Contratos de Arrendamiento financiero.....	259
41.	Métodos de valuación de inventarios	259
42.	Costo superior a valor de mercado o reposición.....	266
43.	Prestación de servicios.....	266

CAPÍTULO III

DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

44.	Determinación del ajuste por inflación	279
45.	Concepto de créditos.....	283
46.	Concepto de deudas	290

CAPÍTULO IV

DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS Y UNIONES DE CRÉDITO

47.	Almacenes generales de depósito	296
48.	Establecimientos en el extranjero de bancos mexicanos.....	297
49.	Convenios de recaudación	298
50.	Reservas de aseguradoras	298
51.	Conceptos de crédito en aseguradoras	299
52.	Reservas deducibles de afianzadoras	300
53.	Bienes o derechos adquiridos por dación en pago o adjudicación	301
54.	Retención y entero de ISR por intereses pagados por el sistema financiero.....	301
55.	Obligaciones de las instituciones que paguen intereses	304
56.	Retención de ISR por intermediarios financieros en enajenación de acciones a través de la BMV	306

CAPÍTULO V

DE LAS PÉRDIDAS

57.	Definición de pérdida fiscal, su actualización y plazo para aplicarla	307
-----	---	-----

58. Reglas para la aplicación de pérdidas fiscales en
fusión de sociedades 309

CAPÍTULO VI

DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

59. Autorización para aplicar el régimen opcional..... 311
60. Requisitos para ser consideradas sociedades
integradoras 312
61. Requisitos para ser considerada empresa integrada 312
62. Sociedades que no podrán ser consideradas
integradoras o integradas 313
63. Requisitos para obtener autorización para ser
empresa integradora..... 314
64. Determinación del impuesto 315
65. Utilidad fiscal neta del ejercicio 317
66. Momento en que surte efectos la autorización para
ejercer la opción 318
67. Declaración anual 319
68. Desincorporación de una integrada..... 320
69. Escisión de sociedad integradora..... 321
70. Obligaciones de sociedades integradoras e
integradas 323
71. Pagos provisionales..... 328

CAPÍTULO VII

DE LOS COORDINADOS

72. Concepto y obligaciones de coordinados..... 338
73. Personas físicas que cumplan sus obligaciones
fiscales por conducto de varios coordinados de los
cuales son integrantes..... 346

CAPÍTULO VIII

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

74. Obligaciones para quienes realicen actividades
agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras 349
- 74-A. Contribuyentes del sector primario exentos 367

75.	persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes	368
-----	--	-----

CAPÍTULO IX

DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

76	Obligaciones adicionales de las personas morales	369
76-A.	Declaraciones informativas de operaciones con partes relacionadas	380
77.	Determinación de la CUFIN.....	383
77-A.	Contribuyentes dedicados exclusivamente a la generación de energía proveniente de fuentes renovables	387
78.	Utilidad fiscal en reducciones de capital	389

TÍTULO III

DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

79.	Personas morales que no se consideran contribuyentes del ISR	399
80.	Remanente distribuible	429
81.	Ingresos gravados	436
82.	Requisitos para recibir donativos deducibles	436
83.	Otorgamiento de becas	466
84.	Programas de escuela empresa.....	467
85.	Sociedades de inversión de renta variable	468
86.	Obligaciones diversas	468
87.	Sociedades de inversión de deuda	477
88.	Integrantes o accionistas de sociedades de inversión de deuda	487
89.	Expedición de constancias	498

TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

90.	Sujetos y objeto del impuesto.....	499
91.	Discrepancia fiscal.....	504
92.	Copropiedades	507

93.	Ingresos por los que no se paga el impuesto.....	509
-----	--	-----

CAPÍTULO I

DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO

94.	Ingresos gravables	528
95.	Impuesto anual de compensaciones por separación	536
96.	Pagos provisionales de trabajadores mediante retención	539
97.	Cálculo del impuesto anual a cargo del patrón	542
98.	Obligaciones de los contribuyentes	544
99.	Obligaciones de los patrones	545

CAPÍTULO II

DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

SECCIÓN I

DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

100.	Sujetos y objeto del impuesto.....	548
101.	Ingresos acumulables.....	549
102.	Momento de acumulación.....	552
103.	Deducciones autorizadas	553
104.	Deducción de inversiones.....	555
105.	Requisitos de las deducciones	556
106.	Pagos provisionales.....	558
107.	Ingresos esporádicos.....	560
108.	Actividades empresariales en copropiedad.....	560
109.	Determinación del impuesto anual	561
110.	Obligaciones de los contribuyentes	564

SECCIÓN II

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

111.	Sujetos del RIF, Cálculo y pago del impuesto.....	569
112.	Obligaciones	581
113.	Enajenación total de una negociación.....	586

**CAPÍTULO III
DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN
GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL
DE BIENES INMUEBLES**

114.	Sujetos y Objeto del impuesto.....	604
115.	Deducciones Autorizadas.....	605
116.	Pagos provisionales y retenciones.....	609
117.	Fideicomisos.....	612
118.	Obligaciones de los contribuyentes.....	613

**CAPÍTULO IV
DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

**SECCIÓN I
DEL RÉGIMEN GENERAL**

119.	Ingresos gravables.....	615
120.	Cálculo del impuesto.....	617
121.	Deducciones autorizadas.....	622
122.	Pérdidas en enajenación de bienes.....	625
123.	Costo de adquisición de los bienes.....	630
124.	Actualización del costo de adquisición.....	630
125.	Ingresos para adquirentes al practicar avalúo.....	633
126.	Pago provisional de impuesto.....	635
127.	Impuesto a entidades federativas.....	645
128.	Ingresos por la enajenación de bienes.....	647

**SECCIÓN II
DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN BOLSA DE
VALORES**

129.	Ganancias derivadas de la enajenación de acciones en bolsa de valores.....	648
------	---	-----

**CAPÍTULO V
DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES**

130.	ingresos gravables.....	660
131.	Deducciones autorizadas.....	663
132.	Pago Provisional de Impuesto.....	664

CAPÍTULO VI	
DE LOS INGRESOS POR INTERESES	
133.	Ingresos que se gravan 665
134.	Acumulación de los intereses reales 675
135.	Retención y entero de ISR por intereses pagados..... 682
136.	Obligaciones de los contribuyentes 685
CAPÍTULO VII	
DE LOS INGRESOS POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS	
137.	Ingresos gravables 687
138.	Impuesto por rifas, sorteos, loterías y concursos 688
139.	Obligaciones para quienes paguen premios 690
CAPÍTULO VIII	
DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES	
140.	Acumulación de dividendos percibidos a los demás ingresos 691
CAPÍTULO IX	
DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS	
141.	Momento de acumulación de otros ingresos..... 695
142.	Ingresos gravables 704
143.	Determinación de intereses y ganancia cambiaria..... 715
144.	Pagos provisionales por ganancia cambiaria e intereses 719
145.	Pagos provisionales esporádicos y periódicos..... 720
146.	Ingresos por operaciones financieras derivadas 723
CAPÍTULO X	
DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES	
147.	Requisitos de deducciones..... 725
148.	Partidas no deducibles de personas físicas 731
149.	Deducción de inversiones..... 735
CAPÍTULO XI	
DE LA DECLARACIÓN ANUAL	
150.	Declaración anual 736

151.	Deducciones personales	738
152.	Tarifa del impuesto anual	747

TÍTULO V

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

153.	Sujetos del Impuesto	749
154.	Salarios	763
155.	Ingresos por jubilaciones pagados a residentes en el extranjero	769
156.	Honorarios	772
157.	Honorarios a consejeros	781
158.	Arrendamiento de inmuebles	783
159.	Servicio turístico de tiempo compartido	787
160.	Enajenación de inmuebles	790
161.	Enajenación de acciones	794
162.	Intercambio de deuda pública por capital	808
163.	Retención a extranjeros por ingresos provenientes de operaciones financiera derivadas	811
164.	Dividendos	816
165.	Remanente distribuible	820
166.	Intereses	821
167.	Ingresos por regalías y asistencia técnica	831
168.	Construcción de obra y mantenimiento	834
169.	Premios	836
170.	Artistas, deportistas y espectáculos	837
171.	Tasa a residentes en REFIPRE	840
172.	Otros ingresos gravables	845
173.	Primas pagadas a reaseguradoras	848
174.	Representantes de extranjeros	849
175.	Conceptos de ingresos	850

TÍTULO VI	
DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES	
CAPÍTULO I	
DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES	
176.	Definición de inversiones..... 851
177.	Ingresos Gravables..... 861
178.	Declaración informativa sobre inversiones..... 871
CAPÍTULO II	
DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES	
179.	Operaciones con partes relacionadas 876
180.	Métodos aplicables 880
181.	Operaciones de maquila..... 883
183.	Proveedores de maquiladoras bajo el programa de albergue 901
184.	Ajustes de precios 902
TÍTULO VII	
DE LOS ESTÍMULOS FISCALES	
CAPÍTULO I	
DE LAS CUENTAS PERSONALES DEL AHORRO	
185.	Depósitos en cuentas personales para el ahorro, pagos de primas de seguros para el retiro y adquisición de acciones de sociedades de inversión.... 903
CAPÍTULO II	
DE LOS PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD Y ADULTOS MAYORES	
186.	Contratación de discapacitados 906
CAPÍTULO III	
DE LOS FIDEICOMISOS DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES	
187.	Fideicomisos para la construcción y/o adquisición de inmuebles 907
188.	Requisitos que deben cumplir los fideicomisos para la construcción y/o adquisición de inmuebles 909

**CAPÍTULO IV
DE LOS ESTÍMULOS FISCALES A LA PRODUCCIÓN Y
DISTRIBUCIÓN CINEMATOGRÁFICA Y TEATRAL
NACIONAL**

189.	Proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional.....	915
190.	Estímulo fiscal para la inversión en producción teatral nacional	917

**CAPÍTULO V
DE LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LA
CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE DESARROLLOS
INMOBILIARIOS**

191.	Desarrolladores inmobiliarios	918
------	-------------------------------------	-----

**CAPÍTULO VI
DE LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE
RIESGO EN EL PAÍS**

192.	Inversiones de capital de riesgos en el país	920
193.	Requisitos para la inversión en capital de riesgo	921

**CAPÍTULO VII
DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN**

194.	Sociedades cooperativas de producción.....	924
195.	Cambio de opción.....	927

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TR9-I.	Inicio de Vigencia.....	927
TR9-II.	Abrogación de Ley de 2002.....	928
TR2-III.	Derechos por vigencia de ley abrogada.....	928
TR9-IV.	Quedan sin efecto disposiciones que se opongan a esta ley	928
TR9-V.	Deducción de inversiones hechas hasta el 31 de diciembre de 2012	928
TR9-VI.	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar.....	929
TR9-VII.	Convenios de colaboración administrativa.....	929
TR9-VIII.	Facultades de comprobación de las entidades federativas	930

TR9-IX.	Declaraciones informativas de 2012	930
TR9-X.	Declaraciones informativas.....	930
TR9-XI.	Enajenaciones a plazo.....	930
TR9-XII.	Acumulación de inventarios para la determinación del costo de lo vendido	931
TR9-XIII.	Sociedades de inversión de capitales	932
TR9-XIV	Pérdidas por créditos incobrables que las instituciones de crédito no podrán deducir	933
TR9-XV.	Pago del Impuesto Diferido	934
TR9-XVI.	Desconsolidación.....	945
TR9-XVII	Pago del impuesto diferido	958
TR9-XVIII	Opción de pago del impuesto diferido	959
TR9-XIX.	Pago de impuesto conforme al artículo 70-a de la LISR que se abroga.....	963
TR9-XX.	Pérdidas no deducidas	966
TR9-XXI.	Contribuyentes del régimen simplificado.....	966
TR9-XXII.	Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza.....	967
TR9-XXIII.	Facilidades Administrativas	967
TR9-XXIV.	Saldo inicial para contribuyentes que iniciaron actividades antes del 1-01-2014.....	968
TR9-XXV.	Determinación de utilidad fiscal neta por los ejercicios 2001 a 2013.....	968
TR9-XXVI.	Pequeños contribuyentes	969
TR9-XXVII.	Sociedades Cooperativas de producción	970
TR9-XXVIII.	Impuesto diferido de las sociedades cooperativas de producción	971
TR9-XXIX.	Intermediarios financieros.....	971
TR9-XXX.	Impuesto sobre los dividendos o utilidades distribuidos.....	971
TR9-XXXI.	Mes más antiguo del periodo	972
TR9-XXXII.	Opción para determinar el costo promedio por acción.....	972

TR9-XXXIII. Opción para determinar ganancias o pérdidas en enajenación de acciones	973
TR9-XXXIV. Bienes de activo fijo a los que aplicaron deducción inmediata	974
TR9-XXXV. Sociedades Mercantiles	975
TR9-XXXVI. Contribuyentes que optaron por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquirieron	975
TR9-XXXVII..... Creación de puestos para trabajadores de primer empleo	976
TR9-XXXVIII. Impuesto al Activo	976
TR9-XXXIX. Proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales	976
TR9-XL. Acumulación de ingresos por dividendos distribuidos por residentes en el extranjero.....	977
TR9-XLI. Facilidades Administrativas para transportistas	977
TR9-XLII. Lista de TERRIFIS.....	977
TR9-XLIII. Publicación de reglas para facilitar la incorporación de contribuyentes al régimen de incorporación fiscal ...	980

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Publicadas en el DOF el 18 de noviembre de 2015

TR2- Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	981
--	-----

DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TR-3. Deducción Inmediata	997
---------------------------------	-----

Transitorio

Publicado DOF el 18 de noviembre de 2015

TR-Unico. Inicio de Vigencia.....	1008
-----------------------------------	------

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO

TR-10. Subsidio para el empleo	1008
--------------------------------------	------

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

TR-11. Abrogación de la LIETU	1013
-------------------------------------	------

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	
TR.12.	Disposiciones transitorias de la LIETU..... 1013
LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO	
TR-13.	Abrogación de la LIDE..... 1014
TRANSITORIOS	

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

SUJETOS DEL IMPUESTO

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El fundamento constitucional de la obligación de pago de impuestos se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece textualmente lo siguiente:

“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.”

La Ley adopta el criterio de residencia como factor de vinculación, conforme al cual, cualquier persona física o moral que tenga residencia en territorio nacional está obligada a contribuir para los gastos públicos independientemente de la fuente de sus ingresos, es decir, los residentes en México estarán obligados al pago del ISR sobre su base mundial. Los residentes en el extranjero estarán obligados a pagar el ISR sólo sobre los ingresos atribuibles al EP o en caso de ausencia de éste, sólo sobre los ingresos de fuente mexicana.

Los criterios de cuando una persona se considera residente en México, o inclusive, deja de serlo, los encontramos en el artículo 9 del CFF. Estableciendo en términos generales para personas físicas el criterio de casa habitación y para personas morales la administración principal del negocio o sede de dirección efectiva.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

RMF 3.1.13.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

RMF 3.1.1. RMF 3.1.15

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

RISR 4

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los

ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

El principal objetivo de establecer el concepto de EP en la LISR es para determinar la potestad tributaria del Estado Mexicano de gravar utilidades obtenidas por residentes en el extranjero a través de esta figura o ficción fiscal.

En su primer párrafo, este artículo establece el concepto de EP, entendiéndose como tal cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. En términos generales, el concepto de EP sigue la filosofía mundial actual establecida en el Modelo Convenio de la OCDE sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, fusionando en la actualidad los conceptos de EP y de Base Fija en un solo concepto más general que abarca a ambos. Para efectos de considerar que debemos entender por actividades empresariales, el artículo 16 del CFF establece que serán las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas. Adicionalmente en este párrafo se establecen de manera enunciativa ejemplos de lo que típicamente constituye un EP de manera directa. Los elementos esenciales para la constitución del EP son tres: 1) un lugar de negocios, es decir un lugar físico, 2) la realización de actividades empresariales o profesionales en dicho lugar de negocios, y 3) la realización de dichas actividades con la intención de llevarlas a cabo con cierto grado de permanencia. Lo difícil en la práctica es el análisis del tercer elemento pues no es un elemento objetivo sino

subjetivo a diferencia de los primeros dos que son elementos objetivos.

El párrafo segundo establece que en adición a un EP generado de manera directa por un residente en el extranjero, también es posible que el extranjero constituya un EP cuando actué en el país a través de un agente dependiente en relación con todas las actividades que dicho agente realice para el extranjero, si aquel ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del extranjero, aun cuando no exista un lugar de negocios o para la prestación de servicios. En este sentido basta con que el agente dependiente ejerza poderes de facto que obliguen al extranjero. No se requiere que dichos poderes este por escrito. Asimismo, la facultad para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente extranjero, debe entenderse en relación con las actividades que constituyen el negocio del residente extranjero. En este sentido es irrelevante que el agente dependiente tenga poderes para realizar actividades que no son la parte esencial del negocio del extranjero.

El párrafo tercero establece que en el caso de actividades empresariales realizadas a través de un fideicomiso, se considera como lugar de negocio del residente extranjero, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades, es decir, cuando un residente extranjero realice actividades empresariales en el país a través de un fideicomiso, se entenderá que dicho extranjero tiene un EP en México por dichas actividades.

El párrafo cuarto establece que existe un EP de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas en el país u otorgue seguros contra riesgos situados en México, por medio de un agente dependiente, salvo en el caso de reaseguros. En este sentido, en adición a la posibilidad de constituir un EP de manera directa o a través de un agente dependiente que ejerce poderes para realizar actividades por cuenta o a nombre del extranjero, por el simple hecho realizarse cobros de primas en el país o de otorgar seguros para amparar riesgos en él

por medio de un agente dependiente, también se constituirá un EP para la aseguradora extranjera. Respecto a la excepción realizada para los reaseguros, tal excepción debe entenderse dada la naturaleza del reaseguro y no de un salvo conducto para que un residente extranjero cobre primas por reaseguros o cubra riesgos en México de manera indiscriminada, pues independientemente de los temas regulatorios, si un extranjero tiene un lugar de negocio en México y realiza toda o parte de su actividad de reaseguro en el país con cierto grado de permanencia, indiscutiblemente tendrá un EP en los términos de la disposición en comento.

Tratándose de agentes independientes, es mundialmente aceptado que dichos agentes por las actividades que realicen para el extranjero no constituyen un EP. No obstante en el párrafo quinto, se establece que si el agente independiente no actúa dentro del marco ordinario de su actividad, el residente en el extranjero tendrá un EP en el país. Si bien esta filosofía va de la mano con lo establecido en los comentarios del Modelo Convenio de la OCDE, una diferencia importante en la LISR es que de manera automática se constituye un EP, mientras que a la luz de los convenios de doble tributación siguiendo la filosofía del modelo Convenio, generan que el agente ya no sea independiente y por lo tanto para saber si hay o no un EP, será necesario analizar si el agente independiente se sitúa en los supuestos de cuando un agente de dicha naturaleza genera un EP para el extranjero. Asimismo, este párrafo enumera los supuestos de cuando un agente independiente se considera que no actúa dentro del marco ordinario de sus actividades.

Los párrafos sexto y séptimo establecen reglas particulares tratándose de servicios de construcción y conexos, señalando que se considerará que existe un EP sólo cuando dichas actividades tengan una duración de más de 186 días naturales. Es importante mencionar, que a diferencia de lo establecido en los tratados fiscales para evitar la doble tributación celebrados por México y los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, ni la ley ni reglamento señalan o establecen reglas respecto a la realización de actividades de construcción cuando un extranjero realice por

ejemplo dos obras que no tienen nada que ver entre sí, pero en su conjunto exceden el plazo establecido en la LISR.

Por último, en los últimos dos párrafos de este artículo se establecen las reglas de atribución de ingresos en los casos en que exista EP para el residente en el extranjero.

CASOS EN QUE NO SE CONSIDERA QUE EXISTE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

RLISR 5.

- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

Este artículo tiene por objeto considerar los casos de actividades realizadas por residentes en el extranjero que no constituyen EP y que en ausencia de esta disposición claramente lo serían. La razón de la disposición es, entre otras, la de no gravar actividades que no generan ingresos atribuibles bajo un análisis funcional del EP, lo que implicaría la creación de sujetos con obligaciones formales y necesidad de control de las autoridades sin contribuir a los ingresos públicos. En términos generales, la realización de

actividades previas o auxiliares no constituye EP. El artículo 5 del RLISR señala que no se consideran actividades previas o auxiliares, las que sean iguales a las actividades del residente en el extranjero, salvo que dichas actividades también tengan la naturaleza de previas o auxiliares en el extranjero, precisándose que no se consideran actividades auxiliares las de dirección.

Ahora bien, por lo que se refiere a las fracciones I y II del artículo en comento, será importante considerar lo establecido en los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación celebrados por México, ya que adicionalmente a las actividades de almacenar y exhibir bienes o mercancías, se establece que no constituye establecimiento permanente, la utilización de instalaciones y el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de entregarlas.

BENEFICIOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

RISR 6. RISR 258. RMF 3.1.1. RMF 3.1.2, RMF 3.1.12. RMF 3.1.16. RMF 3.1.17

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretenden aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para

lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

RMF 3.1.3.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

RISR 6.

Este artículo establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten: 1) residencia fiscal, 2) cumplir con las disposiciones del propio tratado, 3) cumplir con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la LISR.

De acuerdo con el RLISR, artículo 6, la manera de acreditar la residencia es mediante la certificación de residencia o mediante la certificación de la presentación de la declaración del último ejercicio. En ambos casos, las certificaciones deberán ser expedidas por autoridad fiscal competente y tendrán vigencia durante el año de calendario en que se expidan. Por lo que respecta a las disposiciones del propio tratado, esto se refiere que en algunos caso, el propio Convenio establece otras obligaciones como el tema de beneficiario efectivo en el caso de intereses, regalías o dividendos, o como el cumplir con las reglas establecidas en el Convenio para poder aplicar los beneficios del mismo que generalmente se conocen como reglas de limitación de beneficios. Ahora bien, por lo que respecta a las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley, se señalan entre otras la de presentar la declaración informativa sobre la situación fiscal en los términos del 32-H

del CFF o bien la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el 32-A del citado Código y de designar representante legal. Tradicionalmente, se había entendido, por ejemplo que en el caso de enajenación de acciones, cuando un tratado fiscal exentara dicha enajenación o le diera la potestad tributaria sólo al país de residencia y no al país de la fuente, que sólo era aplicable el tratado cuando se nombrara representante legal en México y se presentara el dictamen fiscal por venta de acciones respectivo.

El párrafo segundo establece que adicionalmente, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica a través de la manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por el representante legal. Parecería ser que la intención de esta disposición es que para poder aplicar un Convenio para evitar la doble tributación, que efectivamente se acredite que existe esa doble tributación.

A través de la regla 3.1.5 de la RM para 2016 se establecen 4 casos en los que las autoridades fiscales no solicitarán el acreditamiento de la doble tributación:

- I. Cuando el contribuyente sea residente de un país con un sistema de renta territorial*
- II. Cuando el residente en el extranjero no esté sujeto a imposición en su país de residencia, por motivo de la aplicación del método de exención previsto en el tratado para evitar la doble tributación celebrado con México.*
- III. En el caso de enajenación de acciones que realice bajo las reglas de una reestructura de sociedades previstas en un tratado para evitar la doble tributación.*
- IV. En el caso de dividendos, cuando el residente en el extranjero, que sea el beneficiario efectivo de dichos dividendos, no este sujeto a imposición en virtud de que se aplicó como método para evitar la doble tributación el de exención de conformidad con la*

legislación del país del que es residente para efectos fiscales

Aún y cuando el acreditamiento de la doble tributación pareciera lógica considera que todos los países siguen el criterio de tributación mundial y el sistema de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero como premisa, situación que no es del todo cierta en la práctica ya que hay países que tienen como base un sistema territorial o mixto y que pudiera haber algunos ingresos que estuvieran exentos por lo que sería imposible acreditar la doble tributación. Es bienvenida la regla que excluye algunos casos del acreditamiento de la doble tributación, pero siguen existiendo otros, como el régimen de tributación mixto que parecería no estar considerado. Asimismo, pretende ir más allá de lo que pudo haberse negociado en un tratado fiscal bilateral por lo que se antoja violatoria de dicho tratado, más aún que no queda claro cuál sería la sanción ante la ausencia de dicha acreditación.

Tratándose de pago de dividendos, este requisito del acreditamiento de la doble tributación no debería ser aplicable en virtud de que no obstante un pago de dividendos es entre partes relacionadas es evidente que no se trata de una “operación entre partes relacionadas”

Finalmente, en este artículo se señala que en caso de que los tratados fiscales establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley, dichas tasas menores podrán aplicarse de manera directa por dicho retenedor y que en caso de retener con una tasa mayor a la establecida en el Convenio, el residente extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución de la diferencia.

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO

Artículo 5. Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente 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 presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el

ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

RISR 8

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$MPI = \left(\frac{D}{U} \right) (IC)$$

Donde:

- MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en primer nivel corporativo que distribuye dividendos o utilidades de manera directa a la persona moral residente en México.
- D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.
- U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo,

obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

- IC: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la persona moral residente en México.

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Quien efectúe el acreditamiento conforme a este párrafo, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma directa por 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, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta por el que se vaya a efectuar el acreditamiento, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. Este monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en un segundo nivel corporativo se determinará de conformidad con la siguiente fórmula:

$$MPI_2 = \left(\frac{D}{U}\right) \left(\frac{D_2}{U_2}\right) (IC_2)$$

Donde:

- MPI₂: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en segundo nivel corporativo, que distribuye dividendos o utilidades a la otra sociedad extranjera en primer nivel corporativo, que a su vez distribuye dividendos o utilidades a la persona moral residente en México.
- D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.
- U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo,

obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

- D₂: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos 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 la primera distribución.
- U₂: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos después del pago del impuesto sobre la renta en segundo nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.
- IC₂: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá siempre que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretende acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo. Para efectuar dicho acreditamiento la persona moral residente en México deberá tener una participación directa en el capital social de la sociedad residente en el extranjero que le distribuye dividendos de cuando menos un diez por ciento. Esta última sociedad deberá ser propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social. Los porcentajes de tenencia accionaria señalados en este párrafo, deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. Adicionalmente, para efectuar el acreditamiento referido en el párrafo anterior, la sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, a la

utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de la presente Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El cálculo del límite de acreditamiento a que se refiere este párrafo se realizará por cada país o territorio de que se trate.

Adicionalmente, tratándose de personas morales, la suma de los montos proporcionales de los impuestos pagados en el extranjero que se tiene derecho a acreditar conforme al segundo y cuarto párrafos de este artículo, no excederá del límite de acreditamiento. El límite de acreditamiento se determinará aplicando la siguiente fórmula:

$$LA = [(D+MPI+MPI_2)(T)] - ID$$

Donde:

- LA: Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos pagados en el extranjero en primer y segundo nivel corporativo.
- D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.
- MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el tercer párrafo de este artículo.
- MPI₂: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo.
- T: Tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley.

ID: Impuesto acreditable a que se refiere el primer y sexto párrafos de este artículo que corresponda al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México.

Cuando la persona moral que en los términos de los párrafos anteriores tenga derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusivamente a la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca lo podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión.

En el caso de las personas físicas, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el Capítulo XI del Título IV de esta Ley a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

En el caso de las personas físicas que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos del Capítulo II del Título IV de esta Ley, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero la tarifa establecida en el artículo 152 de esta Ley. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada. Para fines de este párrafo y del anterior, el cálculo de los límites de acreditamiento se realizará por cada país o territorio de que se trate.

Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Para los efectos de este acreditamiento, se

aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo V del Título II de esta Ley.

La parte del impuesto pagado en el extranjero que no sea acreditable de conformidad con este artículo, no será deducible para efectos de la presente Ley.

Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos del segundo y cuarto párrafos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad percibido por el residente en México. En los demás casos a que se refiere este artículo, para efectos de determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero mediante retención o entero.

Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero el impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado.

No se tendrá derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en los términos de esta Ley.

Los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

RMF 2.1.3. RMF 3.1.5

Las personas morales residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos distribuidos. Para efectos de lo anterior, las personas morales residentes en México estarán obligadas a

llevar un registro que permita identificar el ejercicio al cual corresponden los dividendos o utilidades distribuidas por la sociedad residente en el extranjero. En el caso de que la persona moral residente en México no tenga elementos para identificar el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades distribuidas, en el registro a que se refiere este párrafo se considerará que las primeras utilidades generadas por dicha sociedad son las primeras que se distribuyen. Los contribuyentes deberán mantener toda la documentación que compruebe la información señalada en el registro a que se refiere este párrafo. Los residentes en México que no mantengan el registro o la documentación mencionados, o que no realicen el cálculo de la manera señalada anteriormente, no tendrán derecho a acreditar el impuesto al que se refieren los párrafos segundo y cuarto de este artículo. El registro mencionado en este párrafo deberá llevarse a partir de la adquisición de la tenencia accionaria, pero deberá contener la información relativa a las utilidades respecto de las cuales se distribuyan dividendos o utilidades, aunque correspondan a ejercicios anteriores.

Cuando un residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento en los términos señalados en este artículo, únicamente por aquellos ingresos atribuibles que hayan sido sujetos a retención.

Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria. Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de impuesto sobre la renta cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte.

Este artículo tiene por objeto establecer las reglas de acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto mexicano con el objeto de evitar la doble tributación jurídica. Estas reglas del primer párrafo se refieren al impuesto pagado por un residente en México en el extranjero que en la doctrina se conoce como el impuesto directo. Los requisitos aquí señalados para poder acreditar el impuesto extranjero son: 1) Que lo que se acredite sólo sea ISR extranjero; 2) Que se trate de ISR pagado en el extranjero; 3) Que corresponda a ingresos procedentes de fuente extranjera; 4) Que se trate de ingresos por lo que se

está obligado a pagar ISR en México; y 5) Que el ingreso acumulado sea el ingreso bruto, es decir, que incluya el ISR pagado en el extranjero. En relación a estos requisitos, poca información se tiene en cuanto a que debe de entenderse por impuesto pagado y cuáles son los criterios de fuente extranjera. En este último caso hay dos posiciones que se han adoptado en la práctica: 1) aplicar las disposiciones del título V a contrario sensu (pues estas si establece los criterios de cuando un ingreso es de fuente mexicana), ó 2) considerar que es de fuente extranjera si se está obligado a pagar un ISR en el extranjero. Por lo que respecta a que debe considerarse como ISR extranjero, el SAT con fecha 12 de enero de 2012 dio a conocer mediante su portal los lineamientos para saber si un ISR pagado en el extranjero es ISR para estos efectos.

El párrafo segundo de este artículo, establece la posibilidad de acreditar adicionalmente el ISR proporcional pagado por una sociedad extranjera cuando esta le distribuya un dividendo a la persona moral mexicana. Los requisitos que se establecen en este párrafo para poder acreditar el ISR indirecto proporcional son: 1) Que el residente en México sea una persona moral; 2) Que la PM residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero; 3) Que la tenencia accionaria mínima sea al menos durante los 6 meses anteriores a la fecha que se pague el dividendo; 4) Que se trate de ISR extranjero; 5) Que se trate de ISR pagado por la sociedad extranjera; y 6) Que el ingreso acumulable en México sea por el monto bruto que le corresponda (monto proporcional) a la persona moral residente en México, es decir sin disminuir la retención que en su caso se haya efectuado por su distribución.

El párrafo tercero señala que para la obtención del monto proporcional del ISR pagado en el extranjero se aplicará una fórmula mediante la cual se divide el dividendo pagado por la sociedad extranjera a la persona moral residente en México entre la utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos y multiplicado dicho factor por el ISR corporativo pagado en el extranjero. Esta fórmula va íntimamente ligada

a la participación accionaria que tenga la persona moral residente en México sobre la sociedad extranjera al momento del reparto del dividendo, de tal suerte que si la participación accionaria es del 100% el factor será del 1, por lo que el ISR proporcional en principio corresponderá al 100% del impuesto indirecto o impuesto corporativo pagado por la sociedad extranjera.

El párrafo cuarto establece adicionalmente la posibilidad de acreditar el ISR indirecto proporcional. Los requisitos que se establecen en este párrafo y el siguiente para poder acreditar el ISR indirecto proporcional son: 1) Que el residente en México sea una persona moral; 2) Que la PM residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero que le distribuya el dividendo de manera directa; 3) Que la sociedad extranjera que le distribuya el dividendo a la persona moral residente en México sea propietaria, de cuando menos el 10% del capital de la sociedad extranjera de la cual el residente en México es propietario indirecto; 4) Que la sociedad extranjera que haya pagado el ISR que se pretende acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo; 5) Que la tenencia accionaria mínima indirecta sea al menos del 5%; 6) Que todos los porcentajes de tenencia mínima se hayan mantenido al menos durante los 6 meses anteriores a la fecha que se pague el dividendo; 7) Que se trate de ISR extranjero; 8) Que se trate de ISR pagado por la sociedad extranjera de segundo nivel corporativo; y 9) Que el ingreso acumulable en México sea por el dividendo bruto percibido de forma directa más el monto proporcional del ISR corporativo que le corresponda al dividendo percibido de forma indirecta. Asimismo, el párrafo cuarto en su última parte señala que para obtener el monto proporcional del ISR pagado en un segundo nivel corporativo se obtendrá de la aplicación de una fórmula, la cual determina dos factores a aplicar al impuesto corporativo de segundo nivel. El primer factor se obtiene al igual que la fórmula anterior de dividir el dividendo distribuido a la persona moral residente en México entre la utilidad que sirvió de base para repartirlo, y el segundo factor, de manera

similar se obtiene de dividir el dividendo que la sociedad extranjera de segundo nivel le distribuye a la sociedad extranjera de primer nivel corporativo, entre la utilidad que sirvió de base para repartirlo.

El párrafo sexto establece que el monto del ISR directo, tratándose de personas morales, no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa de ISR corporativo a la utilidad de fuente extranjera. En este sentido será necesario determinar dicha utilidad disminuyendo de los ingresos de fuente extranjera las deducciones de fuente extranjera, aplicando un criterio de atribución del 100%, 0% y proporcional, para aquellas deducciones que sean exclusivamente relacionadas con ingresos del extranjero, ingresos de fuente mexicana y parcialmente a ambas, respectivamente. En este último caso, es decir cuando las deducciones sean parcialmente atribuibles a ingresos de fuente extranjera y parcialmente a ingresos de fuente mexicana, se calculará una proporción para determinar cuánto representan los ingresos de fuente extranjera de los ingresos totales y dicha proporción se le aplicara a las deducciones que sean parcialmente atribuibles a ambos tipos de fuente. Asimismo, se establece que el cálculo del límite de acreditamiento directo, tratándose de personas morales se realizará por cada país o territorio de que se trate, por lo que a partir de 2014 ya no será posible mezclar ingresos sujetos a impuestos altos de ingresos sujetos a impuestos bajos sino provienen del mismo país o territorio.

Adicionalmente se establece en el párrafo séptimo, tratándose de personas morales, que la suma de los montos proporcionales conforme al segundo y cuarto párrafos no podrán exceder del límite de acreditamiento del ISR extranjero, el cual se determinará de la aplicación de una fórmula en la cual se suman los montos proporcionales de impuesto corporativo de primer y segundo nivel con el dividendo distribuido a la persona moral residente en México, todo esto multiplicado por la tasa de ISR corporativa y al resultado se le resta el ISR acreditable directo e indirecto.

El párrafo octavo, establece que el derecho al acreditamiento le corresponde exclusivamente a la sociedad escidente y si ésta desaparece, se dividirá en función al capital social que le corresponda a las escindidas.

Los párrafos noveno y décimo establecen reglas relacionadas con el monto máximo acreditable para personas físicas, a las cuales se les aplica una tarifa en lugar de una tasa de ISR y con la aclaración de que el cálculo del límite de acreditamiento del impuesto directo por país o territorio también aplica para personas físicas independientemente de que sus ingresos sean por actividades empresariales o no.

El párrafo décimo primero establece una regla especial para personas físicas que estén sujetas al pago del ISR en el extranjero por virtud de su ciudadanía. Este sería el caso para los ciudadanos de los EEUU, que para determinar el ISR pagado en dicho país que es susceptible de acreditarse en México está limitado a cuál hubiera sido el ISR que tendrían que pagar en dicho país de no haber tenido dicha condición.

El párrafo décimo segundo señala que cuando el ISR acreditable no pudiera llevarse a cabo, por haber estado en una situación de pérdida fiscal por ejemplo, dicho acreditamiento podrá efectuarse en los 10 ejercicios, siguientes, para lo cual se aplicarán en lo conducente las disposiciones sobre pérdidas fiscales, como sería el caso de la actualización por inflación.

Asimismo, se señala claramente en el párrafo décimo tercero que la parte del ISR pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible. Esta limitante si bien podría ser entendible desde el punto de vista de política tributaria, pone en desventaja a los residentes en México respecto a sus competidores extranjeros en los que en estas condiciones se permite su deducción fiscal, como es el caso de los EEUU, pues al final de cuentas el impuesto pagado en el extranjero que no es acreditable representa un costo o gasto indispensable para la obtención de los ingresos

En el párrafo décimo cuarto, se señala que para determinar el monto del ISR indirecto acreditable, se deberá efectuar la

conversión cambiaria considerando el último tipo de cambio publicado en el DOF, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo y para efectos de determinar el monto del ISR pagado en el extranjero, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el DOF en el mes en que se pague el ISR en el extranjero mediante retención o entero. El establecer estas reglas de conversión cambiaria que indiscutiblemente son diferentes de la conversión cambiaria para la acumulación generará distorsiones sobre todo en aquellos casos en que el tipo de cambio para determinar el ISR acreditable sea muy diferente del tipo de cambio de acumulación.

En el párrafo décimo quinto se establece que los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero ISR en un monto que exceda al previsto en un tratado para evitar la doble tributación, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido el dicho tratado. Los tratados para evitar la doble tributación establece un procedimiento amistoso mediante el cual las autoridades competentes harán lo posible por resolver la cuestión a fin de evitar una doble tributación. No obstante resulta criticable el criterio normativo 6/ISR/N mediante el cual se establece que el acreditamiento sólo procederá cuando el procedimiento amistoso concluya con un acuerdo, pues si las autoridades fiscales de ambos países no se ponen de acuerdo entonces quien termina perjudicado es el contribuyente al configurarse la doble tributación jurídica.

El párrafo décimo sexto establece que no se tendrá derecho al acreditamiento del ISR extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en México. Esta disposición resulta acertada en virtud de que hay países en Centro o Sudamérica, por ejemplo, que condicionan su pago o retención a la posibilidad de acreditarlo en México.

El párrafo décimo séptimo establece que los contribuyentes deberán contar con documentación comprobatoria del pago

del ISR extranjero en todos los caso, y cuando se trata de ISR retenido en países con lo que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información bastará la constancia de retención.

En el párrafo décimo octavo se establece que las personas morales residentes en México que pretendan acreditar el ISR extranjero indirecto pagado por la sociedad extranjera en los términos de este artículo, deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite de acreditamiento por cada ejercicio fiscal, para lo cual estarán obligadas a llevar un registro para dichos efectos y que permita identificar el ejercicio al que corresponden las utilidades o dividendos distribuidos a México. Asimismo, que en caso de no tener elementos para identificar el ejercicio al que correspondan se aplicará un método PEPS y que los contribuyentes que no mantengan el registro y la documentación comprobatoria correspondiente no tendrán derecho al acreditamiento.

Por su parte el párrafo décimo noveno establece la posibilidad para los residentes en el extranjero con EP en México, cuyos ingresos de fuente extranjera sean atribuibles al EP, la posibilidad de acreditar, en los términos señalados en este artículo, el ISR extranjero pagado por el EP de manera directa pero únicamente mediante retención. Consideramos acertada la posibilidad de que los EP puedan acreditar el ISR pagado en el extranjero contra el ISR mexicano, pero desconocemos cual el motivo por el cual sólo se limitó al ISR retenido y no se permite al acreditamiento del ISR extranjero directo enterado por el propio contribuyente o el ISR extranjero indirecto pagado por la sociedad extranjera, parecería a simple vista un trato inequitativo para los EP.

Por último, en el párrafo vigésimo se establece que se considera que un ISR pagado en el extranjero tiene la naturaleza de ISR cuando cumpla con lo establecido en reglas generales que expida el SAT o se mencione expresamente comprendido en un tratado para evitar la doble tributación.

FACTORES DE AJUSTE Y ACTUALIZACIÓN DE VALORES

Artículo 6. Cuando esta Ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes o de operaciones, que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se estará a lo siguiente:

- I. Para calcular la modificación en el valor de los bienes o de las operaciones, en un periodo, se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:
 - a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior.
 - b) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.
- II. Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

Este artículo establece la mecánica para el cálculo de los factores de ajuste y actualización con el objeto de actualizar los valores de los bienes o de operaciones por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios, cuando esta Ley permita dicha actualización.

DEFINICIÓN DE PERSONA MORAL

Artículo 7. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera. Cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alcuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

El sistema financiero, para los efectos de esta Ley, se compone por el Banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, fondos de inversión de renta variable, fondos de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y casas de cambio, que sean residentes en México o en el extranjero. Se considerarán integrantes del sistema financiero a las sociedades financieras de objeto múltiple a las que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito que tengan cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir su objeto social principal, conforme a lo dispuesto en dicha Ley, que representen al menos el 70% de sus activos totales, o bien, que tengan ingresos derivados de dichas actividades y de la enajenación o administración de los créditos otorgados por ellas, que representen al menos el 70% de sus ingresos totales. Para los efectos de la determinación del porcentaje del 70%, no se considerarán los activos o ingresos que deriven de la enajenación a crédito de bienes o servicios de las propias sociedades, de las enajenaciones que se efectúen con cargo a tarjetas de crédito o financiamientos otorgados por terceros.

RMF 3.1.6.

Tratándose de sociedades de objeto múltiple de nueva creación, el Servicio de Administración Tributaria mediante resolución particular en la que se considere el programa de cumplimiento que al efecto presente el contribuyente podrá establecer para los tres primeros ejercicios de dichas sociedades, un porcentaje menor al señalado en el párrafo anterior, para ser

consideradas como integrantes del sistema financiero para los efectos de esta Ley.

RMF 3.1.7.

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

Para los efectos de esta Ley, se consideran depositarios de valores a las instituciones de crédito, a las sociedades operadoras de fondos de inversión, a las sociedades distribuidoras de acciones de fondos de inversión, a las casas de bolsa y a las instituciones para el depósito de valores del país concesionadas por el Gobierno Federal de conformidad con lo establecido en la Ley del Mercado de Valores, que presten el servicio de custodia y administración de títulos.

Este artículo tiene por objeto establecer algunas definiciones importantes para efectos del ISR. En primer término se establece que debe entenderse por persona moral, aunque en su definición se limita listar una serie de entidades que entre otras quedan comprendidas dentro de este concepto, resaltado a la asociación en participación que aunque no tenga personalidad jurídica en el derecho común si lo tiene para el derecho fiscal, cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En segundo término, se señala que cuando se haga referencia a acciones se entenderán incluidos otros títulos que jurídicamente no son acciones como serían entre otros, las participaciones sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los CPOs emitidos por fideicomisos. Asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los documentos señalados. Es importante resaltar que no se hace ninguna mención respecto de acciones o accionistas a la AenP.

Por otro lado se señala las entidades que componen el sistema financiero, que debemos entender por previsión social y a quienes se consideran depositarios de valores para efectos de la LISR.

CONCEPTO DE INTERESES

Artículo 8. Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

En las operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

La cesión de derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se considerará como una operación de financiamiento; la cantidad que se obtenga por la cesión se tratará como préstamo, debiendo acumularse las rentas devengadas conforme al contrato, aun cuando éstas se cobren por el adquirente de los derechos. La contraprestación pagada por la cesión se tratará como crédito o deuda, según sea el caso, y la diferencia con las rentas tendrá el tratamiento de interés. El importe del crédito o deuda generará el ajuste anual por inflación en los términos del Capítulo III del Título II de esta Ley, el que será acumulable o deducible, según sea el caso, considerando para su cuantificación, la tasa de descuento que se haya tomado para la cesión del derecho, el total de las rentas que abarca la cesión, el valor que se pague por dichas rentas y el plazo que se hubiera determinado en el contrato, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.

Se dará el tratamiento establecido en esta Ley para los intereses, 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.

R.M.F. 2.1.8., 3.2.11, 3.1.9, 2.1.13, 3.1.13 3.2.5, 3.2.15, 3.2.16, 3.5.8, 3.2.21, 3.3.1.27,

En este artículo se ratifica las definiciones que se deben considerar para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que se refiere a intereses, así como los conceptos asimilables.

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS MORALES

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Al respecto, es importante señalar que a partir de 2002 México inició un proceso de reducción gradual de las tasas del ISR aplicables tanto a las empresas como a las personas físicas con el objeto de contar con una tasa impositiva competitiva a nivel mundial, llegándose a ubicar de 2007 a 2009 en el 28%. Sin embargo, a partir de 2010 y con el objetivo de aumentar la recaudación federal, volvió a incrementarse argumentándose que dicho aumento sería

temporal para regresar a niveles del 28% a partir de 2014. En el año de 2013, se consideró que sería a partir de 2015 el llegar a niveles del 28%, teniendo de manera transitoria la aplicación del 29% en 2014.

Sin embargo, a partir de 2014 la política económica del país reclama una alza en los ingresos tributarios que además de haber eliminado la posibilidad de una reducción en la tasa del ISR corporativo, de manera definitiva la tasa para personas morales queda en el 30% y sin establecerse un régimen de disminución transitorio como se había dispuesto en los últimos años. Más aún y como se señalará más adelante, las personas físicas cuentan con una tasa del ISR de hasta el 35% que aunado a la incorporación del gravamen adicional vigente a partir del 2014 de la tasa del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos, pone en una perspectiva económica distinta a los socios o accionistas de una persona moral.

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.

De manera positiva, a partir de 2014 se aclara que para determinar la utilidad fiscal se disminuye la PTU “pagada en el ejercicio”, en los términos del Art. 123 constitucional. Dicha disminución no corresponde a una deducción autorizada sino a un concepto distinto que de manera directa también se resta a los ingresos acumulables para determinar la utilidad fiscal.

Es importante mencionar que el Ejecutivo en su iniciativa de reformas para 2007 enviada al Congreso de la Unión, señaló que la disminución por separado de la PTU pagada de la utilidad fiscal, se da con el propósito de no afectar la base para la determinación de la citada PTU del año y, con ello, el espíritu de dicho derecho laboral, derivado de la inquietud

que representaría disminuir dicho concepto de la propia base para la determinación de la PTU.

- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

RMF 2.8.5.5.

Es importante destacar que contra el impuesto determinado conforme a lo dispuesto en este artículo, proceden diversos acreditamientos que se contemplan en este ordenamiento o en otras leyes, como veremos a continuación.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contemplan los siguientes acreditamientos contra el impuesto anual: (i) el relativo al impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada fuera del país, mismo que procederá en la medida en que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 5 del ordenamiento en cuestión mismo que ya fue objeto de análisis y (ii) el impuesto que el contribuyente haya pagado por la distribución de dividendos que no provengan de la CUFIN, acreditamiento que se contempla en el artículo 10 del ordenamiento en cuestión y prevé la posibilidad de llevarlo incluso contra el ISR de los dos ejercicios posteriores y en su caso, contra los pagos provisionales de los mismos, este punto lo comentaremos a mayor detalle cuando analicemos el citado artículo 10. El relativo al iii) estímulo para la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional, consistente en acreditar contra el ISR causado del ejercicio las cantidades aportadas a proyectos, siempre que no rebasen el 10% del impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior. En caso de que el importe por acreditar sea mayor que el ISR causado, la diferencia podrá aplicarse en los diez ejercicios inmediatos.

También se podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta que resulte a cargo o el retenido a terceros, las cantidades que los contribuyentes entreguen a sus trabajadores por concepto de subsidio al empleo, siempre

que cumplan con los requisitos que para tal efecto establece el artículo décimo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2014.

Derivado de la publicación de la RMF para 2016 el pasado 23 de diciembre de 2015, nace la regla 2.8.5.5. referida al cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas físicas y morales relacionadas con la presentación de pagos provisionales, mensuales, trimestrales, así como su declaración del ejercicio fiscal, por medio de la cual el SAT ahora podrá emitir cartas invitación con propuestas de pago, cuando haya detectado omisiones en las obligaciones antes mencionadas, identifique mediante la facturación electrónica en su base de datos que se hayan obtenido ingresos en el periodo vencido o bien que se hayan declarado ingresos en cero, o que los ingresos declarados en el periodo no correspondan a la información de la facturación electrónica.

Asimismo, en esta regla se establece que respecto del pago del ISR del ejercicio fiscal vencido, los contribuyentes podrán efectuarlo en una sola exhibición o en 6 parcialidades mensuales y sucesivas de conformidad con lo siguiente:

- I. La autoridad enviará la propuesta del monto a pagar del ISR del ejercicio vencido, calculado a partir de la información que obtiene a través de la facturación electrónica, incluyendo la línea de captura para pago a través de portal bancario.*
- II. Para efectos de la determinación del ISR del ejercicio fiscal vencido, se considera el ingreso percibido en base al monto reflejado como subtotal en la factura electrónica, sin considerar deducciones.*
- III. Se considera que el contribuyente se autodetermina el ISR del ejercicio al efectuar el pago de este en la fecha de vigencia indicada en la carta invitación, o bien el monto que corresponda a la primera parcialidad del ISR reflejado en la carta invitación.*

En este sentido, la primera parcialidad se calcula multiplicando por el 20% el monto total del adeudo, el cual considera el ISR omitido, actualización y recargos.

En caso de que no se haga el pago de alguna parcialidad, se deberán pagar recargos por la falta de pago oportuno.

IV. En caso de no estar de acuerdo con el monto propuesto en la carta invitación, se podrá calcular el ISR del ejercicio vencido y presentar la declaración a través del Portal del SAT.

Aquellos que opten por lo establecido en esta regla, no estarán obligados a garantizar el interés fiscal, lo cual es bastante favorable en caso de caer en este supuesto.

Lo establecido en esta regla queda sin efectos cuando no se haya cubierto en su totalidad el adeudo fiscal a más tardar en la fecha de vencimiento de la parcialidad o en caso de que no realice el pago completo de la primera de las parcialidades.

Por otro lado, y como ya es costumbre, año con año se incluyen en la Ley de Ingresos diversos acreditamientos, mismos que se muestran el siguiente cuadro:

Tipo de acreditamiento	Fundamento	Comentario
<i>Gastos por el uso de carreteras de cuota</i>	<i>Artículo 16, rubro A, fracción V, de la LIF 2016. Regla 9.9. de la RMF</i>	<i>Exclusivamente al transporte terrestre público y privado, acreditable hasta un 50% contra ISR inclusive en pagos provisionales en los que se realiza el gasto.</i>
<i>IEPS pagado por transportistas al adquirir diesel para consumo final</i>	<i>Artículo 16, rubro A, fracción IV, de la LIF 2016..</i>	<i>Exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de personas o de carga, permite el acreditamiento del IEPS causado por PEMEX vs ISR a cargo o en su carácter de retenedor, inclusive en pagos provisionales.</i>

<i>IEPS pagado por adquirir diesel para consumo final, aplicable a personas con actividades empresariales</i>	<i>Artículo 16, rubro A, fracción I, de la LIF 2016 Reglas 9.2. de la RMF</i>	<i>Solo aplica sobre el diesel utilizado en maquinaria en general excepto vehículos, permite el acreditamiento del IEPS causado por PEMEX vs ISR a cargo o en su carácter de retenedor, inclusive en pagos provisionales. No aplica a la minería.</i>
<i>Cuota IEPS aplicable por el combustible fósil consumido</i>	<i>Artículo 16, rubro A, fracción VI, de la LIF 2016</i>	<i>Solo aplica a procesos productivos donde el combustible no se utilice en procesos de combustión.</i>
<i>Derecho especial de la minería</i>	<i>Artículo 16, rubro A, fracción VII, de la LIF 2016</i>	<i>Solo aplica a titulares de concesiones y asignaciones mineras que no rebasen los 50 millones de pesos de ingresos.</i>

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.

Congruente con los criterios y resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el procedimiento previsto por el artículo 16 de la Ley del ISR vigente hasta 2013, contraviene el artículo 123 constitucional, al establecer un procedimiento distinto al contemplado por el artículo 10 de la Ley del ISR vigente hasta dicho ejercicio, toda vez que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, obligando con ello al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, se elimina la utilización de distintos cálculos para la determinación de la base gravable para ISR y PTU.

Con base en lo anterior, para efectos de determinar la renta gravable a partir de 2014, a los ingresos obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas en la

Ley del ISR y el resultado obtenido será la renta gravable que sirva de base para el cálculo de la PTU, con la excepción de la disminución de la PTU de las empresas y de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine.

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.

Adicionalmente, se considera acertado establecer que las cantidades que no son deducibles por ser pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, podrán deducirse para determinar la PTU.

Lo anterior, toda vez que si bien estas erogaciones son parcialmente deducibles para determinar la utilidad fiscal para ISR, las mismas están relacionadas con ingresos de los propios trabajadores y de no deducirse, impactarían de manera doblemente negativa en las utilidades de las empresas.

IMPUESTO POR DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS

Artículo 10. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de la presente Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de

calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 78 de esta Ley.

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.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:

- I. 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.

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.

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.

- II. Para los efectos del artículo 77 de esta Ley, 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.

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 140 fracciones I y II de esta Ley, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades aplicando sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.

El procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta por dividendos o utilidades distribuidas no sufrió modificación alguna por las reformas fiscales para el ejercicio de 2016. Cabe mencionar que la tasa del impuesto sobre la renta y los factores de piramidación quedarán constantes debido a que la tasa del impuesto sobre la renta de las empresas quedó en el 30% sin posibilidad de reducción alguna.

No pagaran impuesto cuando los ingresos provengan de la CUFIN y no se consideran dividendos la PTU

INTERESES CONSIDERADOS DIVIDENDOS

Artículo 11. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:

Artículo 104 RISR. Para efectos del artículo 74, párrafo noveno de la Ley, las personas morales que no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán determinar sus pagos provisionales en términos del artículo 106 de la Ley, aplicando al resultado que se obtenga la tasa establecida en el artículo 9 de la Ley

- I. El deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

- II. Los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIII del artículo 27 de esta Ley.
- III. En caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.
- IV. Los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.
- V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

Tendrán el tratamiento de créditos respaldados a que se refiere esta fracción, el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes dan origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a la otra. También tendrán este tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en el párrafo anterior.

No se considerarán créditos respaldados, las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por

acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de éste que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquéllos, salvo en el caso en el que el acreditado incumpla con cualesquiera de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo.

Este artículo fue reubicado y era el artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que quedó abrogada el 1° de enero de 2014, por lo que no sufrió modificaciones en relación con el régimen fiscal aplicable hasta el ejercicio de 2013.

Los intereses que se consideran dividendos serían el porcentaje que exceda del interés del mercado.

Por ejemplo

Si los intereses que se están cobrando por un crédito es el 30%, pero el precio del mercado es del 20%, el excedente que es el 10% se considera un dividendo

DECLARACIONES EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES

Artículo 12. Dentro del mes siguiente a la fecha en la que termine la liquidación de una sociedad, el liquidador deberá presentar la declaración final del ejercicio de liquidación. El liquidador deberá presentar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio de liquidación, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, en los términos del artículo 14 de esta Ley, en tanto se lleve a cabo la liquidación total del activo. En dichos pagos provisionales no se considerarán los activos de establecimientos ubicados en el extranjero. Al término de cada año de calendario, el liquidador deberá presentar una declaración, a más tardar el día 17 del mes de enero del año siguiente, en donde determinará y enterará el impuesto correspondiente al periodo comprendido desde el inicio de la liquidación y hasta el último mes del año de que se trate y acreditará los pagos provisionales y anuales efectuados con anterioridad correspondientes al periodo antes señalado. La última declaración será la del ejercicio de liquidación, incluirá los activos de los establecimientos ubicados en el extranjero y se deberá presentar a más tardar el mes siguiente a aquél en el que termine la liquidación, aun cuando no hayan transcurrido doce meses desde la última declaración.

El Código Fiscal de la Federación señala que en los casos de liquidación de sociedades, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en el que la sociedad esté en

liquidación. Durante ese tiempo, el contribuyente presentará pagos provisionales mensuales. Asimismo, a más tardar el día 17 de enero de cada año, deberá presentar una declaración que comprenderá el periodo comprendido desde el inicio de la liquidación, hasta el 31 de diciembre del año de que se trate. Es importante destacar que esta declaración no tiene el carácter de declaración del ejercicio, ya que el ejercicio de liquidación se considera uno sólo, independientemente del número de meses comprendidos en el mismo. Así, en el caso de liquidación de sociedades, el contribuyente presentará declaraciones: 1) mensuales, 2) en enero de cada año y 3) una final por todo el ejercicio de liquidación.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá que una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en vigor celebrado por México. Para estos efectos, se considerarán enajenados todos los activos que la persona moral tenga en México y en el extranjero y como valor de los mismos, el de mercado a la fecha del cambio de residencia; cuando no se conozca dicho valor, se estará al avalúo que para tales efectos lleve a cabo la persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que se determine se deberá enterar dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

Esta disposición resulta aplicable en los casos en los que una persona moral residente en México cambia de domicilio a algún lugar del extranjero y en consecuencia de ello, deja de ser considerada como residente en México para fines fiscales. En estos casos, la LISR hace una ficción para considerar que la persona moral que cambia de residencia se liquida y por lo tanto, se generan las mismas obligaciones fiscales que resultarían de una liquidación de la sociedad, pudiendo de ello, generarse impuestos a cargo, así como otras obligaciones formales. Cabe señalar que mediante la regla 2.5.3 de la RMF, las personas morales, que cambien de residencia fiscal en los términos de las disposiciones fiscales, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de cambio de residencia fiscal cuando presenten los avisos de

inicio de liquidación o de cancelación en el RFC por liquidación total del activo.

Para los efectos del párrafo anterior, se deberá nombrar un representante legal que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley. Dicho representante deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante el plazo establecido en el Código Fiscal de la Federación, contado a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración.

El representante legal que se nombre en los términos de este artículo, será responsable solidario por las contribuciones que deba pagar la persona moral residente en México que se liquida.

Con motivo de las modificaciones a partir de 2014 en materia del dictamen que formula un Contador Público mismas que prevalecen en 2016, se eliminó la posibilidad de que al presentarse dicho dictamen, el representante de la sociedad que se liquide por perder su residencia fiscal en México, dejaría de ser responsable solidario. Por tal motivo, dicho representante ahora deberá considerarlo al momento de la aceptación de sus responsabilidades.

ACTIVIDADES EMPRESARIALES A TRAVÉS DE FIDEICOMISOS

Artículo 13. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

A través de este artículo se busca regular las actividades empresariales hechas a través de la figura del fideicomiso, la cual ha cobrado mucha fuerza debido a las ventajas en comparación con una sociedad mercantil, toda vez que solo se trata de la celebración de un contrato, es decir un acuerdo de voluntades, asimismo, es importante observar lo que se debe de entender por actividades empresariales, lo cual nos lleva a verificar el artículo 16 del CFF en donde se señala la definición de las mismas. Ahora bien la regla 3.1.15. de la RMF 2016, señala que se puede optar por considerar que no

se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso, en los supuestos siguientes:

- I. Cuando los ingresos pasivos representen al menos el noventa por ciento de la totalidad de los ingresos que se obtengan a través del fideicomiso, durante el ejercicio fiscal de que se trate.*

En este mismo sentido, la regla señala lo que debe de entenderse por ingresos pasivos, los cuales comprenden los ingresos por intereses, incluso la ganancia cambiaria y la ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda; ganancia por la enajenación de certificados de participación o bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de un fideicomiso de inversión en bienes raíces, o de certificados a los que se refiere la regla 3.1.12. (certificados bursátiles fiduciarios invertidos en FIBRAS), o de la ganancia por la enajenación de los certificados bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de los fideicomisos que cumplan con los requisitos previstos en la regla 3.21.3.2. (fideicomisos de inversión en energía e infraestructura); dividendos; ganancia por la enajenación de acciones; ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de capital; ajuste anual por inflación acumulable; ingresos 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.

Por otro lado el porcentaje de los ingresos pasivos, arriba mencionado, se deberá de obtener dividiendo los ingresos pasivos que se obtengan a través del fideicomiso entre la totalidad de los ingresos obtenidos a través del mismo fideicomiso, durante el mismo ejercicio fiscal.

Una vez que se aplique esta fracción, los fideicomisarios o, en su defecto, los fideicomitentes deberán tributar en los términos de los títulos de la Ley del ISR que les corresponda, respecto de todos los ingresos acumulables y deducciones autorizadas que obtengan a través del fideicomiso. La fiduciaria deberá proporcionarles la información necesaria para tal efecto.

De igual manera, no serán fideicomisos con actividades empresariales los siguientes:

- a) Aquellos autorizados para operar cuentas de garantía del interés fiscal para depósito en dinero, en los términos del artículo 141-A del CFF y las reglas 2.15.5. y 2.15.8.*
- b) Aquellos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR y su Reglamento.*
- c) Los fideicomisos accionarios, que cumplan con los requisitos a que se refiere la regla 3.2.13.*
- d) Los fideicomisos de deuda, que cumplan con los requisitos a que se refiere la regla 3.2.16.*
- e) Los fideicomisos de inversión en capital de riesgo, que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 192 de la Ley del ISR.*
- f) Los fideicomisos que cumplan con los requisitos a que se refiere la regla 3.1.12.*

Con esta regla se otorga certeza jurídica al contribuyente, ya que se aclara de manera precisa cuándo no debe de haber actividad empresarial a través de un fideicomiso, situación importante por ejemplo para los residentes en el extranjero que quieran llevar a cabo enajenación de acciones a través de vehículos flexibles como los fideicomisos..

DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

- I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley,

adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

La regla 3.3.3.4 de la RMF para 2016 indica que los contribuyentes, para los efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14, fracción I de la Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2015, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2014, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal. Lo anterior será aplicable, siempre que el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior corresponda a los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, según corresponda. Quienes opten por aplicar el procedimiento antes señalado, no deberán incluir el importe del inventario acumulable en los ingresos nominales a que se refiere el artículo 14, tercer párrafo de la citada Ley.

De manera adicional, de acuerdo al Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el DOF el 18 de noviembre de 2015, se establece dentro de la fracción II del artículo Tercero, que se otorgará la opción a los

contribuyentes de un estímulo correspondiente a la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo; en este sentido, quienes opten por aplicar dicho estímulo, para efectos de calcular el coeficiente de utilidad, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso, con el importe de la deducción inmediata.

Ahora bien, por lo que respecta a los días límite para cumplir con los pagos provisionales, el artículo 5.1 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013, permite a los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones mensuales o definitivas de impuestos federales, incluyendo retenciones podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes (RFC). La facilidad no es aplicable a los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, grandes contribuyentes, organismos descentralizados y empresas de participación estatal de la federación y de las entidades federativas, integradas e integradoras, y aquellos obligados a presentar la declaración informativa de su situación fiscal (32-H CFF) entre otros.

Sexto dígito numérico (Día correspondiente de la clave del RFC) 1 y 2 Día 17 más un día hábil 19

3 y 4 Día 17 más dos días hábiles 20

5 y 6 Día 17 más tres días hábiles 21

7 y 8 Día 17 más cuatro días hábiles 22

9 y 0 Día 17 más cinco días hábiles 23

- II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago. Se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de los anticipos y rendimientos distribuidos, así como el impuesto retenido.

A partir de 2014, se consideró necesario extender a todas las operaciones que realizan los contribuyentes el uso de comprobantes fiscales digitales por Internet, incluso para los supuestos en que se realicen retenciones de contribuciones.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

Debido a que los pagos provisionales son pagos a cuenta del impuesto del ejercicio, es sin duda acertado el párrafo anterior, ya que, con él se evita que los contribuyentes efectúen pagos provisionales que pudieran resultar en saldos a favor al final del ejercicio.

Con lo que respecta al tema de la PTU la Ley de Ingresos de la Federación para 2016, prevé dentro de otros estímulos, que las personas morales podrán disminuir en los pagos provisionales de mayo a diciembre, la PTU pagada en 2016.

- III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, 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 54 de esta Ley.

Tratándose del ejercicio de liquidación, para calcular los pagos provisionales mensuales correspondientes, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de dichos pagos provisionales el que corresponda a la última declaración que al término de cada año de calendario el liquidador hubiera presentado o debió haber presentado en los términos del artículo 12 de esta Ley o el que corresponda de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I de este artículo.

Los ingresos nominales a que se refiere este artículo serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.

Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de una fusión de sociedades en la que surja una nueva sociedad, efectuarán, en dicho ejercicio, pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la fusión. Para los efectos de lo anterior, el coeficiente de utilidad a que se refiere el primer párrafo de la fracción I de este artículo, se calculará considerando de manera conjunta las utilidades o las pérdidas fiscales y los ingresos de las sociedades que se fusionan. En el caso de que las sociedades que se fusionan se encuentren en el primer ejercicio de operación, el coeficiente se calculará utilizando los conceptos señalados correspondientes a dicho ejercicio. Cuando no resulte coeficiente en los términos de este párrafo, se aplicará lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I de este artículo, considerando lo señalado en este párrafo.

En los casos de fusión de sociedades, en los que con motivo de la misma surge una nueva sociedad, ésta por sí misma no tiene coeficiente de utilidad alguno; por lo tanto, no tendría obligación alguna de efectuar pagos provisionales; sin embargo, a través de esta disposición se establece la obligación de utilizar, desde el primer ejercicio, el coeficiente de utilidad que resulte de considerar en su conjunto, las cifras de cada una de las sociedades fusionadas.

Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en el que

ocurra la escisión, considerando, para ese ejercicio, el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente en el mismo. El coeficiente a que se refiere este párrafo, también se utilizará para los efectos del último párrafo de la fracción I de este artículo. La sociedad escidente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la sociedad escidente desaparezca.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación ni en los casos en que no haya impuesto a cargo ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica.

Los contribuyentes, para determinar los pagos provisionales a que se refiere el presente artículo, estarán a lo siguiente:

- a) No se considerarán los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero que hayan sido objeto de retención por concepto de impuesto sobre la renta ni los ingresos atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero que estén sujetos al pago del impuesto sobre la renta en el país donde se encuentren ubicados estos establecimientos.
- b) Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los que les correspondan. Cuando con motivo de la autorización para disminuir los pagos provisionales resulte que los mismos se hubieran cubierto en cantidad menor a la que les hubiera correspondido en los términos de este artículo de haber tomado los datos relativos al coeficiente de utilidad de la

declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el pago, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que les hubieran correspondido.

RISR 14

Se prevé que aquellos contribuyentes que en forma justificada puedan disminuir el CU para determinar los pagos provisionales del ISR por el ejercicio de que se trate podrán solicitar autorización ante las Autoridades fiscales de disminuir dicho CU.

Desafortunadamente dicha autorización solo la podrán solicitar los contribuyentes a partir del segundo semestre del ejercicio de que se trate, es decir, los contribuyentes no podrán solicitar la disminución del monto de los pagos provisionales correspondientes al periodo comprendido de enero a junio del ejercicio, aún y cuando en algunos casos pudiera estar plenamente identificado que los mismos quedarían en exceso al final del año.

Adicionalmente, esta misma disposición establece que si un contribuyente obtuvo autorización de disminuir sus pagos provisionales y al final del ejercicio de que se trate, le resulta que determinó en una cantidad menor a la que le hubiese correspondido en los términos de la propia LISR, de haber tomado los datos relativos al CU de la declaración del ejercicio en la cual se disminuyó el pago, el contribuyente estará obligado a pagar actualización y recargos, mismo que deberán calcularse sobre la diferencia entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido.

Un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero de pago provisional se deberá presentar la solicitud para disminuir el pago. Cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se solicite, dicha solicitud se deberá presentar un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.

Requisitos:

Formato 34 “Solicitud de Autorización para disminuir el monto de pagos provisionales”. Si se solicita la disminución de pagos provisionales de algún mes posterior a julio del

ejercicio de que se trate, la información de los datos solicitados en el apartado 6 de la forma oficial 34, deberá corresponder a los importes acumulados al mes inmediato anterior al que se solicita la disminución del pago provisional.

Se debe presentar un escrito libre en el que se anexe, entre otros, un papel de trabajo donde refleje el procedimiento de cálculo y que incluya los conceptos que se consideraron para determinar los pagos provisionales del ISR ya efectuados, en caso de aplicar un acreditamiento, reducción, exención o estímulo fiscal en los pagos provisionales, también deberá de reflejarse en el papel de trabajo.

CONTRIBUYENTES SUJETOS A UN PROCEDIMIENTO DE CONCURSO MERCANTIL

Artículo 15. Los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, podrán disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que dichos acreedores les perdonen las deudas citadas. Cuando el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que resulte no se considerará como ingreso acumulable, salvo que la deuda perdonada provenga de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas a que se refiere el artículo 179 de esta Ley.

Con el fin de delimitar la aplicación de los efectos fiscales que se generan cuando algún contribuyente obtienen el perdón o condonación de alguna deuda, como resultado de sujetarse a un procedimiento de concurso mercantil, que permite no considerar los importes respectivos como un ingreso acumulable, aunque disminuíble de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, se excluye de dicho tratamiento a aquellos procedimientos que se lleven a cabo con partes relacionadas.

La intención entendemos que es evitar algunas situaciones que se han presentado y que han sido ventiladas en la prensa nacional.

CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS

INGRESOS ACUMULABLES

Artículo 16. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Esta disposición es precisa al señalar la obligación que tienen las personas morales de acumular la totalidad de los ingresos. Sin embargo, presenta el problema que no define el concepto “ingreso”, a pesar de ser un elemento esencial del gravamen. Doctrinalmente se ha venido definiendo como tal, a la modificación positiva que se opera en el patrimonio del contribuyente.

En este sentido, cabe destacar que dicha disposición tampoco aclara lo que debe entenderse por el término “o de cualquier otro tipo”; no obstante, la falta de definición de este concepto a juicio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no viola la garantía de legalidad tributaria

contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no hace genérico el objeto del impuesto ni constituye una cláusula abierta para que la autoridad determine arbitrariamente esos ingresos, sino que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, en los términos que prevé la Ley citada, sin que deba existir una disposición que expresamente contenga la lista exhaustiva de todos los conceptos que han de considerarse como ingreso gravable.

Por otra parte al homologarse la utilidad fiscal para efectos de Impuesto sobre la Renta a la base de la Participación de los trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU) los dividendos que reciban las personas morales de otras personas morales no formaran parte de la base de PTU.

MOMENTO EN QUE SE PERCIBE EL INGRESO

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

- I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

Normalmente el comprobante al que se refiere esta fracción coincide con el momento en que el bien se entrega o en que el servicio ya fue proporcionado. Sin embargo, es recomendable que la expedición del mismo no se haga, sino hasta los momentos mencionados, para evitar una acumulación anticipada del total del ingreso.

- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

De acuerdo con el artículo 2284 del Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la Republica en Materia Federal (CC), debemos precisar que en el caso de compra-venta, la entrega del bien puede ser real, jurídica o virtual.

La entrega real, consiste en la entrega material de la cosa vendida, o en la entrega del título si se trata de un derecho. La jurídica, cuando aun sin estar entregada materialmente la cosa, la Ley la considera recibida por el comprador. La virtual, cuando el comprador acepta que la cosa vendida queda a su disposición y el vendedor que la conserva en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario.

Por lo tanto, solo si hay entrega real, la persona moral debe acumular el total del ingreso en el caso de enajenación.

- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

En el caso de que el precio se cobre o sea exigible totalmente, el monto correspondiente debe acumularse en la fecha en que ocurra dicho cobro o la exigibilidad del mismo. De igual forma, cuando el cobro o la exigibilidad son parciales, se debe acumular el total del ingreso y no solamente lo cobrado o exigible.

En cuanto a la exigibilidad, el artículo 2190 del Código Civil considera exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Es decir, que para efectos de esta ley si el hecho que sucede primero es el vencimiento del pago para el cliente, en esa fecha se debe acumular el ingreso por enajenación o prestación del servicio.

Si bien lo anterior, la resolución miscelánea en su regla 3.2.4 da la opción cuando no se haya entregado el comprobante fiscal, se hay entregado el bien o se haya prestado el servicio, de solo acumular el saldo que se tenga de los anticipos sobre la contraprestación pactada al cierre del ejercicio fiscal sobre los cuales se podrá deducir el costo de lo vendido estimado que corresponda sobre dichos cobros o anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los

concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

Esta regla de excepción permite, a las personas morales que se ubiquen en el párrafo anterior, acumular sus ingresos hasta el momento que efectivamente los cobren.

- II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

A las personas morales que perciban este tipo de ingresos se les permite acumularlos conforme éstos sean exigibles o conforme expidan la documentación comprobatoria, con independencia de que los mismos se devenguen, día con día, conforme se otorga el uso o goce temporal de bienes.

Cabe señalar que mediante la resolución miscelánea en su regla 3.2.3, se otorga la opción, para los efectos de este artículo, a los contribuyentes que proporcionen el servicio turístico de tiempo compartido mediante el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles o mediante la prestación de servicios de hospedaje, de acumular los ingresos y pagar el impuesto considerando, únicamente, las contraprestaciones que sean exigibles deduciendo el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso, o bien el total del precio pactado, siempre que ejerzan la opción por la totalidad de los contratos celebrados y las contraprestaciones derivadas de los mismos. Adicionalmente, se establece, en la disposición reglamentaria citada, que su aplicación queda condicionada al registro previo del contrato ante La Procuraduría Federal del Consumidor.

- III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

Conforme el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una

persona se obliga a otorgar a otra, el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a: liquidar, en pagos parciales como contraprestación una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios; y a adoptar, al vencimiento del contrato, a alguna de las opciones terminables que establece la ley de la materia.

De acuerdo con el artículo 27 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, las opciones terminables que pueden adoptarse en este tipo de contrato son:

- 1) La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado a la fecha de compra.*
- 2) A prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venían haciendo.*
- 3) A participar con la arrendadora financiera en el precio de la venta de los bienes a un tercero.*
- 4) Otras opciones terminables que mediante disposiciones generales autorice el Servicio de Administración Tributaria (SAT).*

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes considerarán como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.

A partir de 2014 se elimina la opción que permitía, a quienes realizaban enajenaciones a plazo, considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio cobrado durante el mismo; ahora se considerará como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.

A través de disposiciones transitorias se establece que aquéllos contribuyentes que a la entrada en vigor de esta nueva Ley, aún tengan cantidades pendientes de acumular respecto de las enajenaciones a plazo celebradas hasta el 31 de diciembre de 2013, deberán continuar aplicando la ley

que se abroga, hasta en tanto acumulen la cantidad pendiente de cobro del precio pactado.

Se prevé que el ISR que derive de la acumulación de las cantidades que se cobren a partir de 2014, de las ventas a plazo citadas en el párrafo anterior, se podrá enterar en dos partes iguales: el 50% en el ejercicio en que se acumule el ingreso y el 50% en el ejercicio siguiente, debiendo actualizar este último pago desde el mes en que se ejerció la opción y hasta el mes en que se efectúe el pago.

Si bien mediante decreto del ejecutivo de fecha 26 de diciembre de 2013 las empresas que realicen ventas a plazo podrán acumular el ingreso correspondiente a las operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2013 en tres ejercicios (2014, 2015 y 2016), en lugar de hacerlo en dos ejercicios conforme a lo comentado anteriormente.

También es importante destacar que el ejecutivo el día 20 de Enero de 2015 emito un decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda y que en su artículo primero se establece que los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de bienes destinados a casa habitación, podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, el total del precio pactado o la parte exigible de la enajenación. siempre que la enajenación se haya pactado a plazos, dicha opción se deberá ejercer por la totalidad de los contratos pactados a plazos, lo antes expuesto no será aplicable tratándose de enajenaciones financiadas mediante créditos del sistema financiero, así como por dependencias y entidades públicas o privadas.

Quienes hayan optado por acumular solamente el precio exigible comentado en el párrafo anterior deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido por el ejercicio de la exigibilidad de este, cuando un contribuyente opte por la acumulación en base a lo exigible de sus contratos de ventas a plazos, estos deberán ser registrados ante la Procuraduría Federal del Consumidor.

La opción a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se deberá ejercer por la totalidad de los contratos. La opción podrá

cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Los requisitos para el cambio de opción para la acumulación de ingresos por arrendamiento financiero, antes de los cinco años de permanencia de la opción, están establecidos en el artículo 20 del reglamento de esta ley.

Cuando en términos del primer párrafo de esta fracción, el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible y enajene los documentos pendientes de cobro, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible, el arrendador considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles en el mismo del arrendatario, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.

En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.

- IV.** Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27 de esta Ley.

El incorporar expresamente como ingresos acumulables los derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, precisándose que su acumulación procederá en el momento en que se consume el plazo de prescripción o cuando se presente la notoria imposibilidad práctica de cobro, es

congruente (simetría fiscal), con la posibilidad de hacer deducible, para efectos de este impuesto, el importe de los créditos respecto de los cuales hubiere operado la prescripción, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro que se señala en el segundo párrafo del artículo 27 fracción XV de la misma Ley.

La antes mencionada fracción XV del artículo de referencia, dispone que los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, cancelarán el monto de los mismos para efectos de la determinación del ajuste anual por inflación acumulable o deducible, a que se refiere el artículo 44 de la misma LISR, en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que dichos créditos se consideren incobrables. Sin embargo, la Ley es omisa respecto a la fecha en que los deudores deben cancelar, para efectos del mencionados ajuste anual por inflación acumulable o deducible, las deudas que se consideren incobrables y que, consecuentemente, representaron un ingreso acumulable para dichos deudores, por lo que éstos las podrán cancelar para los efectos antes mencionados; en nuestra opinión, en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que las mismas se consideraron incobrables o en el mes en que se dé el supuesto de incobrabilidad (prescripción o notoria imposibilidad práctica de cobro).

La prescripción está definida en el artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal, como un medio de adquisición de bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la Ley. A la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa, esto conforme al artículo 1136 del mismo ordenamiento.

La prescripción negativa; es decir, la liberación del cumplimiento de la obligación del deudor, se verifica por el solo transcurso del tiempo fijado por la ley de conformidad con el artículo 1158 del mismo Código, siendo precisamente, este momento en que la Ley Tributaria obliga a la acumulación de la cantidad no cubierta por haber quedado el deudor liberado de su pago.

Para determinar cuándo se ha consumado el plazo de prescripción se debe atender al tipo de documento (letra de cambio, pagaré, cheque, facturas por ventas), en el que se consagra la obligación a cargo del contribuyente. Los diferentes plazos que establecen las leyes aplicables para que se consuma la prescripción negativa de tales documentos se contienen en: artículos 165, 174, 192 y 181 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, artículos 1043 fracción I y 1047 del Código de Comercio, artículo 1161 fracción II del Código Civil para el Distrito Federal o el plazo que señalen los Códigos Civiles de los Estados.

El otro momento en que debe llevarse a cabo la acumulación del ingreso, es cuando se dé la notoria imposibilidad práctica de cobro a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27 de la Ley que nos ocupa.

Se dará, entre otros casos, la notoria imposibilidad práctica de cobro, cuando:

- a) Se trate de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, en un plazo de 12 meses contados a partir de la fecha en que se incurra en mora. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.*

Lo anterior, será aplicable cuando:

- 1. Se trate 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 SAT informe de dichos créditos a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la SHCP de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.*
- 2. 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 la LISR.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en los numerales anteriores, deberán informar a más tardar el 15 de febrero de cada año de los créditos incobrables que dedujeron en los términos antes señalados en el año calendario inmediato anterior.

- b) Se trate de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial 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 anterior.*
- c) Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.*

CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE

Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados. Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, considerarán que obtienen los ingresos en la fecha en la que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados, o en los casos en que no estén obligados a presentarlas o la periodicidad de su presentación sea

mayor a tres meses, considerarán ingreso acumulable el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Los ingresos acumulables por contratos de obra a que se refiere este párrafo, se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, considerarán ingresos acumulables, además de los señalados en el mismo, cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, o cualquier otro.

I Contratos de obra Inmueble

En primer lugar, es importante tener en cuenta que este artículo regula específicamente la manera en que deberán acumularse los ingresos derivados de “contratos de obra inmueble”; sin embargo, no establece una definición de lo que debe entenderse como tal; en consecuencia, y de manera supletoria, es el Código Civil para el Distrito Federal, el cual se encarga de regular en sus artículos del 2616 al 2645 el denominado “contrato de obra a precio alzado”. A partir del análisis de estas disposiciones se concluye que los contratos de obra inmueble se pueden celebrar en cualquiera de las siguientes modalidades:

Contrato de obra a precio alzado.

En este tipo de contratos, el constructor se obliga a realizar una obra inmueble por un precio fijo, suministrando la mano de obra y los materiales necesarios para su ejecución, soportando el riesgo de la cosa, hasta que no sea transferida al cliente.

Contrato de obra a precios unitarios

A este tipo de contratos, aun cuando no se encuentran expresamente regulados por el citado Código Civil, le son aplicables las reglas para contratos de obra a precio alzado, por ser un contrato de la misma especie que sólo se distingue en su forma de pago.

Bajo esta modalidad de contrato, las partes fijan un monto estimado de retribución que se debe pagar al constructor por

cada etapa de la obra; sin embargo, al término de la misma, el precio de los insumos se ajusta de acuerdo con las variaciones de precio sufridas.

Contrato de administración de obra

Contratos que, en estricto sentido, no califican como contratos de obra, toda vez que el constructor sólo se dedica a aplicar sus conocimientos para dirigir una obra, tomando únicamente la administración de los elementos necesarios para su construcción; es decir, en estos contratos el constructor no suministra ninguna mano de obra o materiales; por ello, éstos se tipifican como contratos de prestación de servicios; sin embargo, existen excepciones a las cuales les es aplicable el tratamiento contemplado en este artículo, y a las que nos referiremos en párrafos siguientes.

Contrato de obra pública

Se define al contrato que por objeto tiene crear, construir, conservar o modificar bienes inmuebles destinados al uso o servicio público, en virtud del cual, el Estado se obliga a pagar al constructor el precio acordado.

Momento de acumulación del ingreso.

Aún cuando jurídicamente pudiera decirse que el ingreso se genera hasta la fecha en que el constructor transfiere la propiedad de la obra a su cliente, para efectos fiscales se ha adoptado un criterio estrictamente económico, consistente en que el constructor acumule las cantidades o anticipos que vaya recibiendo, en virtud de que los mismos, finalmente, se aplican por éste para la adquisición de los materiales o insumos correlativos a la obra. Por lo anterior, los anticipos que se reciban al haberse acumulado previamente, deberán descontarse de las estimaciones correlativas.

Por este tipo de contratos, las construcciones deberán acumular los ingresos en la fecha y montos en que las estimaciones por obra ejecutada sean aprobadas o autorizadas para que proceda su cobro, siempre y cuando dichas estimaciones se paguen dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se acumularán hasta que sean efectivamente pagados. Lo anterior, presenta

el problema de que si conforme a los contratos de obra correspondientes, las estimaciones aprobadas o autorizadas deban ser pagadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la autorización o aprobación, el constructor, en principio, debe acumular el ingreso correspondiente a la fecha de la referida autorización o aprobación, pero si el cliente no efectúa el pago dentro de dichos tres meses, siguientes a la fecha de dicha autorización o aprobación, entonces la acumulación efectuada resultó indebida, ya que lo que procede en este caso es que el ingreso se acumule cuando éste, efectivamente se cobre. En nuestra opinión, el que la Ley establezca una condición que puede o no darse en el futuro, para establecer la fecha en la cual debe acumularse un ingreso, crea inseguridad jurídica para los contribuyentes, por lo que consideramos que la Ley debe modificarse para establecer como fecha de acumulación de los ingresos, aquélla en que se dé un cierto supuesto, como puede ser, en el caso que nos ocupa, la fecha de autorización o aprobación de las estimaciones o la fecha en que estas últimas efectivamente se paguen.

Las estimaciones son el documento en el que se hace constar la valuación de los trabajos ejecutados en un período determinado, considerando los precios unitarios en el avance de la obra durante dicho lapso de tiempo; o bien, el porcentaje del precio alzado según sea la modalidad del contrato; por tanto, las estimaciones son la base para que se efectúen los pagos parciales. Por su parte, el artículo 19 del Reglamento de la Ley estipula que se considera aprobada o autorizada una estimación en la fecha en que el residente de supervisión o la persona facultada por el cliente, para efectuar la supervisión del avance de la obra, firme de conformidad con dicha estimación, momento en el cual se deberá considerar acumulable el importe de la estimación (menos anticipos previamente recibidos correlativos a la estimación).

Es importante tener en cuenta que mientras no exista una estimación y ésta sea aprobada, el constructor, salvo en el

caso de anticipos, no se encuentra obligado a acumular ingreso alguno.

II Otros contratos de obra

El artículo que nos ocupa también es aplicable a otros contratos de obra inmueble en los que el constructor se obliga a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto; sin embargo, para este tipo de contratos los ingresos se deberán entender percibidos en las fechas en que las estimaciones por obra ejecutada sean aprobadas y, en caso de no tener obligación de emitirla o que su periodicidad de emisión sea superior a tres meses, deberán considerarse acumulable el valor del avance trimestral. En el artículo 18 del Reglamento se aclara que cuando no se tenga la obligación de presentar estimaciones por obra ejecutada o su periodicidad sea mayor a la de tres meses, se podrá considerar como ingreso acumulable el avance mensual. También es aplicable la obligación de acumular cualquier anticipo en la fecha que se perciba.

Por otra parte, el artículo 21 del RLISR contempla la posibilidad para que las personas que se dediquen a la construcción de bienes de activo fijo, de largo proceso de fabricación, puedan optar por acumular los ingresos derivados de tales contratos en la fecha en que los perciban en efectivo, o cuando las estimaciones sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro; o bien, se efectúen entregas parciales pactadas en el contrato, siempre que en este último caso no se realicen estimaciones de avance, lo que ocurra primero. Cabe señalar que no existe una definición de lo que debe entenderse por “largo proceso de fabricación”.

III Contratos de prestación de servicios

Se comentó que, en general, este artículo no es aplicable para el caso de contratos de prestación de servicios; sin embargo, existen excepciones, mismas que se contemplan en el artículo 17 del RLISR, el cual prevé que los contribuyentes que celebren contratos que tengan por objeto la demolición, proyección, inspección o supervisión de obra, podrán aplicar lo dispuesto en este artículo 17 de la Ley. Esta disposición, a

nuestro entender, tiene por finalidad contemplar lo que con anterioridad se preveía, de manera indirecta, en el texto de la Ley, cuando en la misma se establecía que el artículo que nos ocupa era aplicable para contratos de obra pública, concepto dentro del cual, en virtud de la Ley de Obras Públicas, se encuadra este tipo de prestación de servicios; sin embargo, ahora será aplicable el tratamiento para cualquier contrato de servicios con estas características, y no sólo cuando los mismos constituyan obra pública.

OTROS INGRESOS ACUMULABLES

Artículo 18. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

Este artículo señala de manera enunciativa más no limitativa otro tipo de ingresos, además de los señalados en el artículo 16 de la LISR.

- I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

La estimación presuntiva de los ingresos de un contribuyente, que puede hacer la autoridad, está contenida en diversos artículos de la propia Ley y del CFF.

En el artículo 58-A del CFF se prevé que la autoridad fiscal puede determinar presuntamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes; así como, el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, también en el artículo 58 del mismo precepto se establece que la autoridad podrá aplicar un coeficiente a los ingresos acumulables que determine para determinar la base del impuesto dependiendo el tipo de actividad que realice el contribuyente.

En los artículos 76-XII, 90 y 179 de la LISR, se establecen las bases para la determinación presuntiva, en los casos de ciertas operaciones realizadas entre partes relacionadas (personas morales y personas físicas residentes en el país o en el extranjero), los cuales se comentan más adelante.

- II. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. En este caso, para determinar la ganancia se considerará como ingreso el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales tenga el bien de que se trata en la fecha en la que se transfiera su propiedad por pago en especie, pudiendo disminuir de dicho ingreso las deducciones que para el caso de enajenación permite esta Ley, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello se establecen en la misma y en las demás disposiciones fiscales. Tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, se acumulará el total del ingreso y el valor del costo de lo vendido se determinará conforme a lo dispuesto en la Sección III, del Capítulo II del Título II de esta Ley.

Se establece el procedimiento para determinar la ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. Al respecto, el artículo 3 del RCFF señala que los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia de un año, contado a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito y por el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, así como por corredor público o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.

Asimismo, se precisa que cuando se trate de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados se deberá acumular el total del ingreso y el costo de dichos bienes, se determinará conforme a las reglas aplicables al costo de lo vendido.

A continuación se presenta el ejemplo siguiente:

<i>Valor del avalúo del bien que se trate</i>	<i>60,000</i>
<i>Monto original de la inversión (Dic.2005)</i>	<i>120,000</i>
<i>Menos:</i>	
<i>Deducción realizada de diciembre 2005</i>	
<i>a Noviembre 2013</i>	<u><i>80,000</i></u>
<i>Igual:</i>	

<i>Saldo por deducir</i>	40,000
<i>Por:</i>	
<i>Factor de actualización</i>	<u>1.3823</u>
<i>Igual:</i>	
<i>Saldo por deducir actualizad</i>	<u>55,292</u>
<i>Igual:</i>	
<i>Ganancia determinada</i>	4,708

- III. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Se consideran ingresos acumulables, las mejoras realizadas a bienes inmuebles que pasan a poder del arrendador. Cabe mencionar que el artículo 750 del CC señala los bienes que se consideran inmuebles.

- IV. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Esta fracción señala que debe acumularse la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos; sin embargo, no establece procedimiento alguno para determinarla. No obstante, el sexto párrafo del artículo 31 de la LISR dispone que cuando los contribuyentes enajenan bienes que sean parte de su activo fijo, deducirán la parte aún no deducida de los mismos en el ejercicio en que se enajenen.

Lo anterior se ha interpretado en el sentido de que se acumule la ganancia que se genere por la enajenación de bienes de activo fijo menos el saldo pendiente de deducir actualizado.

En el artículo 19 de LISR se establece el procedimiento para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses, de piezas de oro o de plata y de las piezas denominadas onzas troy.

En los casos de reducción de capital o de liquidación, de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 142 de esta Ley.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

No obstante que el tema de fusiones y escisiones puede ser objeto de un extenso análisis, en el presente sólo nos limitaremos a verter breves comentarios que consideramos son de trascendencia, haciendo caso omiso de la complicada mecánica que este tipo de figuras implican.

Fusión

Los principales efectos que se derivan de una fusión consisten en: i) la sucesión universal del activo (y consecuentemente del capital) y del pasivo de la o las sociedades fusionadas a favor de la fusionante; ii) la incorporación de los socios de las sociedades que desaparecen en la fusionante; iii) la extinción de las sociedades fusionadas, ya sea para incorporarse en otra (fusión por incorporación) o para crear una nueva (fusión por integración).

Con base en lo anterior, se puede decir que en la fusión por incorporación se está en presencia de un aumento de capital en la sociedad fusionante (salvo en el caso de fusiones verticales, tenedora-subsidiaria), mientras que tratándose de una fusión por integración, se está en presencia de una aportación de capital, en atención a que el patrimonio de las fusionadas da origen a una nueva sociedad.

Escisión

En esta figura, la principal consecuencia es que la totalidad o sólo parte del activo, pasivo y capital de una sociedad son transmitidos a otra (s) sociedad (es) que se crea (n) para tales efectos, participando en la (s) misma (s) los accionistas de la primera.

La fracción que nos ocupa es clara al señalar que será acumulable: "...la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades..., en las que el contribuyente sea socio o accionista", y por otra parte, indica que tal ganancia no será acumulable cuando se cumplan los requisitos que se establecen en el artículo 14-B del CFF (restricción en la tenencia accionaria).

Existencia de una ganancia

Como quedó señalado, la fusión representa, según sea el caso, un aumento del capital o la aportación del mismo, razón por la cual, resulta difícil pensar que en estos eventos se genere una "ganancia", comentario también aplicable al caso de escisión. No obstante lo anterior, en virtud de la referencia que la propia disposición hace al artículo 14-B del CFF, consideramos que la ganancia a la que se refiere es la que podría derivarse de la transmisión de los bienes o activos, que se realice mediante estas figuras, y no así, al intercambio o emisión de acciones que en virtud de ellas se lleve a cabo.

Determinación de la ganancia.

Por otra parte, la Ley no detalla la mecánica que, en su caso, se debe seguir para la determinación de la supuesta "ganancia realizada", por tanto, se carece de los elementos esenciales para la determinación de la base del impuesto; situación que constituye una falta al principio de "legalidad".

- V.** Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.

Los contribuyentes que deduzcan créditos incobrables en los términos del artículo 27, fracción XV de la Ley, acumularán el monto de los pagos que reciban por estos conceptos.

- VI.** La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.

Es importante mencionar que el artículo 37 de la Ley permite no acumular estos ingresos, cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes. Únicamente se acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos.

La reinversión en comento, deberá efectuarse dentro de los doce meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación, sin embargo, podrá solicitarse autorización a las autoridades fiscales, para que dicho plazo se pueda prorrogar por otro período igual.

En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos dentro del plazo señalado, éstas se acumularán actualizadas conforme al procedimiento señalado para tal efecto, a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo.

- VII.** Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.
- VIII.** Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
- IX.** Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Para estos efectos, se considera que los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que el deudor incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses

moratorios devengados acumulados correspondientes al último periodo citado.

Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.

Los intereses moratorios son aquellos que se pagan como sanción por daños y perjuicios originados por el retraso del cumplimiento de una obligación.

Resulta impráctico el tratamiento de los intereses moratorios correspondientes a los primeros tres meses, ya que lo adecuado es que todos los intereses moratorios se acumulen hasta que son efectivamente cobrados, toda vez que normalmente es muy remota su recuperación.

- X.** El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 44 de esta Ley.

Como se señala en los comentarios al artículo 44 de referencia, se tendrá un ingreso acumulable por ajuste anual por inflación, cuando la diferencia (base) a la que se aplique el índice de inflación del ejercicio, sea el resultado de comparar el saldo promedio anual de las deudas, contra el saldo promedio anual de los créditos, y el primero haya sido mayor.

- XI.** Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 76, fracción XVI de esta Ley.

En la Iniciativa de Ley para 2008, el Ejecutivo Federal señaló que las autoridades fiscales han detectado movimientos importantes de dinero o depósitos en cuentas de los contribuyentes, encontrándose ante la imposibilidad jurídica de verificar la procedencia del dinero o saber si éste ya fue objeto de algún pago de contribuciones. Tomando en consideración la problemática anteriormente planteada, a partir del ejercicio fiscal de 2008, se estableció la obligación

para los contribuyentes, personas morales, de informar al SAT dentro de los quince días posteriores a aquel en el que se obtenga un préstamo, una aportación para futuros aumentos de capital o un aumento de capital en efectivo mayor a \$600,000.00. En caso de que el contribuyente incumpla con la obligación de informar a la autoridad fiscal respecto de las operaciones señaladas, los recursos correspondientes se considerarán ingresos acumulables.

Tratándose de intereses devengados por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país a favor de residentes en el extranjero, cuyos derechos sean transmitidos a un residente en México o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, se considerarán ingresos acumulables cuando éstos reciban dichos derechos, excepto en el caso en que se demuestre que los residentes en el extranjero pagaron el impuesto a que se refiere el artículo 166 de esta Ley.

GANANCIA EN ENAJENACIÓN DE TERRENOS Y OTROS BIENES

Artículo 19. Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 8 de la presente Ley, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

El ajuste a que se refiere el párrafo anterior no es aplicable para determinar la ganancia por la enajenación de acciones y certificados de depósito de bienes o de mercancías.

En el caso de bienes adquiridos con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad fusionada o escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a estas últimas.

La deducción del costo de acciones, partes sociales y de las inversiones en bienes de activo fijo, implican una corrección inflacionaria por el transcurso del tiempo, para el caso de los bienes a que se refiere este artículo el legislador consideró que también deberían recibir tal ajuste al momento de su enajenación, lo cual consideramos una posición lógica y equitativa, a la luz de lo dispuesto para los otros bienes antes citados, como es el caso de los terrenos.

El primer párrafo de este artículo establece, entre otros, que la actualización a que se refiere será aplicable tratándose de enajenación de “Títulos valor que representen la propiedad de bienes”; mientras que, en su segundo párrafo, se precisa que tal ajuste no se llevará a cabo en el caso de enajenación de acciones y certificados de depósito de bienes o de mercancías.

Esta precisión, se deriva de que las mercancías quedan sujetas al tratamiento del costo de ventas, en el cual indebidamente no se reconocen los efectos de la inflación, en virtud de que los certificados de depósito de bienes, son títulos de crédito emitidos por los almacenes generales de depósito representativos de las mercancías que amparan, y que constituyen para el tenedor de los mismos, el derecho exclusivo a disponer de ellos.

Cabe señalar que el artículo 22 del Reglamento precisa que cuando el monto original de la inversión actualizado sea mayor al ingreso obtenido por la enajenación, la diferencia constituye una pérdida deducible.

GANANCIA EN OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Artículo 20. En el caso de operaciones financieras derivadas, se determinará la ganancia acumulable o la pérdida deducible, conforme a lo siguiente:

- I. Cuando una operación se liquide en efectivo, se considerará como ganancia o como pérdida, según sea el caso, la diferencia entre la cantidad final que se perciba o se entregue como consecuencia de la liquidación o, en su caso, del ejercicio de los derechos u obligaciones contenidas en la operación, y las cantidades previas que, en su caso, se hayan pagado o se hayan

percibido conforme a lo pactado por celebrar dicha operación o por haber adquirido posteriormente los derechos o las obligaciones contenidas en la misma, según sea el caso.

- II. Cuando una operación se liquide en especie con la entrega de mercancías, títulos, valores o divisas, se considerará que los bienes objeto de la operación se enajenaron o se adquirieron, según sea el caso, al precio percibido o pagado en la liquidación, adicionado con la cantidad inicial que se haya pagado o que se haya percibido por la celebración de dicha operación o por haber adquirido posteriormente los derechos o las obligaciones consignadas en los títulos o contratos en los que conste la misma, según corresponda.
- III. Cuando los derechos u obligaciones consignadas en los títulos o contratos en los que conste una operación financiera derivada sean enajenados antes del vencimiento de la operación, se considerará como ganancia o como pérdida, según corresponda, la diferencia entre la cantidad que se perciba por la enajenación y la cantidad inicial que, en su caso, se haya pagado por su adquisición.
- IV. Cuando los derechos u obligaciones consignadas en los títulos o contratos en los que conste una operación financiera derivada no se ejerciten a su vencimiento o durante el plazo de su vigencia, se considerará como ganancia o como pérdida, según se trate, la cantidad inicial que, en su caso, se haya percibido o pagado por la celebración de dicha operación o por haber adquirido posteriormente los derechos y obligaciones contenidas en la misma, según sea el caso.
- V. Cuando lo que se adquiera sea el derecho o la obligación a realizar una operación financiera derivada, la ganancia o la pérdida se determinará en los términos de este artículo, en la fecha en que se liquide la operación sobre la cual se adquirió el derecho u obligación, adicionando, en su caso, a la cantidad inicial a que se refieren las fracciones anteriores, la cantidad que se hubiere pagado o percibido por adquirir el derecho u obligación a que se refiere esta fracción. Cuando no se ejercite el derecho u obligación a realizar la operación financiera derivada de que se trate en el plazo pactado, se estará a lo dispuesto en la fracción anterior.

-
- VI.** Cuando el titular del derecho concedido en la operación ejerza el derecho y el obligado entregue acciones emitidas por él y que no hayan sido suscritas, acciones de tesorería, dicho obligado no acumulará el precio o la prima que hubiese percibido por celebrarla ni el ingreso que perciba por el ejercicio del derecho concedido, debiendo considerar ambos montos como aportaciones a su capital social.
- VII.** En las operaciones financieras derivadas en las que se liquiden diferencias durante su vigencia, se considerará en cada liquidación como la ganancia o como pérdida, según corresponda, el monto de la diferencia liquidada. La cantidad que se hubiere percibido o la que se hubiera pagado por celebrar estas operaciones, por haber adquirido los derechos o las obligaciones consignadas en ellas o por haber adquirido el derecho o la obligación a celebrarlas, se sumará o se restará del monto de la última liquidación para determinar la ganancia o la pérdida correspondiente a la misma, actualizada por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagó o se percibió y hasta el mes en el que se efectúe la última liquidación.
- VIII.** La ganancia acumulable o la pérdida deducible de las operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio de una divisa, se determinará al cierre de cada ejercicio, aun en el caso de que la operación no haya sido ejercida en virtud de que su fecha de vencimiento corresponde a un ejercicio posterior. Para estos efectos, la pérdida o la utilidad se determinará considerando el tipo de cambio del último día del ejercicio que se declara, que se publique en el Diario Oficial de la Federación.
- Las cantidades acumuladas o deducidas en los términos de esta fracción, en los ejercicios anteriores a aquél en el que venza la operación de que se trate, se disminuirán o se adicionarán, respectivamente, del resultado neto que tenga la operación en la fecha de su vencimiento; el resultado así obtenido será la ganancia acumulable o la pérdida deducible, del ejercicio en que ocurra el vencimiento.
- IX.** Tratándose de operaciones financieras derivadas por medio de las cuales una parte entregue recursos líquidos a otra y esta última, a su vez, garantice la responsabilidad de readquirir las mercancías, los títulos o las acciones, referidos en la operación,

por un monto igual al entregado por la primera parte más un cargo proporcional, se considerará dicho cargo proporcional como interés a favor o a cargo, acumulable o deducible, según corresponda.

En las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, en lo individual o en su conjunto, según sea el caso, no se considerarán enajenadas ni adquiridas las mercancías, los títulos o las acciones en cuestión, siempre y cuando se restituyan a la primera parte a más tardar al vencimiento de las mencionadas operaciones.

Las cantidades pagadas o percibidas por las operaciones descritas en esta fracción no se actualizarán. Las cantidades pagadas y las percibidas se considerarán créditos o deudas, según corresponda, para los efectos del artículo 44 de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se consideran cantidades iniciales, los montos pagados a favor de la contraparte de la operación financiera derivada por adquirir el derecho contenido en el contrato respectivo, sin que dicho pago genere interés alguno para la parte que la pague. Dichas cantidades se actualizarán por el periodo transcurrido entre el mes en el que se pagaron o se percibieron y aquél en el que la operación financiera derivada se liquide, llegue a su vencimiento, se ejerza el derecho u obligación consignada en la misma o se enajene el título en el que conste dicha operación, según sea el caso. La cantidad que se pague o se perciba por adquirir el derecho o la obligación a realizar una operación financiera derivada a que se refiere la fracción V anterior, se actualizará por el periodo transcurrido entre el mes en el que se pague o se perciba y aquél en el que se liquide o se ejerza el derecho u obligación consignada en la operación sobre la cual se adquirió el derecho u obligación.

Las cantidades que una de las partes deposite con la otra para realizar operaciones financieras derivadas, que representen un activo para la primera y un pasivo para la segunda, darán lugar al cálculo del ajuste anual por inflación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 44 de esta Ley.

Se dará el tratamiento establecido en esta Ley para los intereses, a la ganancia o la pérdida proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda.

Cuando durante la vigencia de una operación financiera derivada de deuda a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, se liquiden diferencias entre los precios, del Índice Nacional de Precios al

Consumidor o cualquier otro índice, o de las tasas de interés a los que se encuentran referidas dichas operaciones, se considerará como interés a favor o a cargo, según corresponda, el monto de cada diferencia y éstas serán el interés acumulable o deducible, respectivamente. Cuando en estas operaciones se hubiere percibido o pagado una cantidad por celebrarla o adquirir el derecho u obligación a participar en ella, esta cantidad se sumará o se restará, según se trate, del importe de la última liquidación para determinar el interés a favor o a cargo correspondiente a dicha liquidación, actualizando dicha cantidad por el periodo transcurrido entre el mes en el que se pague y el mes en el que ocurra esta última liquidación.

En las operaciones financieras derivadas de deuda en las que no se liquiden diferencias durante su vigencia, el interés acumulable o deducible será el que resulte como ganancia o como pérdida, de conformidad con este artículo.

Para los efectos de esta Ley, cuando una misma operación financiera derivada esté referida a varios bienes, a títulos o indicadores, que la hagan una operación de deuda y de capital, se estará a lo dispuesto en esta Ley para las operaciones financieras derivadas de deuda, por la totalidad de las cantidades pagadas o percibidas por la operación financiera de que se trate.

Para el 2014 este artículo fue transcrito íntegramente por los legisladores en la emisión de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, para 2016 este artículo no sufre ningún cambio.

Se describe el tratamiento que se deberá dar para cada tipo de operaciones financieras derivadas, su liquidación ya sea en efectivo o en especie, el efecto en caso de no ejercicio de los derechos contenidos en el contrato celebrado con motivo de la operación, el efecto de liquidar diferencias derivadas de la valuación de los subyacentes sobre los que se realice la operación, así como el aplicable a operaciones referidas al tipo de cambio de una divisa.

Si bien el tratamiento fiscal aplicable a las operaciones financieras derivadas que se celebran en un mercado reconocido en los términos del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, es el de dar los efectos fiscales que correspondan (ganancia acumulable o pérdida deducible en el caso de las referidas a capital, o interés acumulable o deducible en el caso de las referidas a instrumentos de

deuda)al vencimiento o ejercicio de la operación, el caso de las referidas a divisas tiene un tratamiento distinto por qué el régimen establece un prevencimiento de la transacción al establecer hacer un corte al 31 de diciembre de cada año. Es importante destacar que la mecánica para la determinación del prevencimiento sufrió cambios en el ejercicio 2015.

Resulta importante mencionar que a través de la miscelánea fiscal se dio un cambio en la mecánica de cálculo de prevencimiento que hay que darle a las operaciones financieras referidas a una divisa, si recordamos la mecánica anterior contemplaba que para el cierre de ejercicio se debía comparar el tipo de cambio pactado en la transacción v.s. el tipo de cambio al 31 de diciembre, lo que ocasionaba anticipar una ganancia o pérdida en la transacción el cual podría ser muy diferente al resultado que se determinará al vencimiento de la operación, por lo que esta distorsión de considerar anticipadamente el un prevencimiento de la operación financiera derivada originó que la Autoridad fiscal ajustara la mecánica de cálculo, con lo que ahora se establece a través de la miscelánea una nueva metodología que consiste en considerar para fines del prevencimiento al cierre del ejercicio el tipo de cambio de la fecha de concertación v.s. el tipo de cambio al 31 de diciembre del ejercicio que está vigente la operación, esto se puede traducir en que la Autoridad buscó determinar un efecto de valuación desde la fecha de inicio del contrato hasta el cierre de ejercicio, sin embargo es claro que nuevamente la mecánica de cálculo actual creará una distorsión de anticipar una ganancia o pérdida respecto al resultado final que se tenga en la transacción. Asimismo se hicieron otras adecuaciones en términos de definir efectos cuando una operación financiera se vence anticipadamente o no se ejercen los derechos al vencimiento de la misma.

Derivado de lo anterior, lo relevante a considerar en las operaciones financieras derivadas es que los efectos fiscales se pueden dar básicamente en 3 momentos, el primero cuando haya una liquidación parcial, al cierre de cada ejercicio tratándose de operaciones referidas a divisas y al vencimiento de la operación, por lo que los efectos que se den

por valuación durante la vigencia de la operación financiera derivada son solamente eso efectos de valuación sin efecto fiscal.

Esta situación particular debe tomarse en consideración al preparar la información necesaria en la determinación del impuesto anual.

R.M. 2016 2.1.12, 3.1.12, 3.2.6, 3.2.7, 3.3.1.32, 3.9.8, 3.18.8.

MOMENTO DE ACUMULACIÓN EN LA GANANCIA EN OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Artículo 21. Los ingresos percibidos por operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido de acuerdo a lo establecido en el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, incluyendo las cantidades iniciales que se perciban, se acumularán en el momento en que sean exigibles o cuando se ejerza la opción, lo que suceda primero. Las cantidades erogadas relacionadas directamente con dicha operación, sólo podrán ser deducidas al conocerse el resultado neto de la operación al momento de su liquidación o vencimiento, independientemente de que no se ejerzan los derechos u obligaciones consignados en los contratos realizados para los efectos de este tipo de operaciones.

En el momento de la liquidación o del vencimiento de cada operación, se deberán deducir las erogaciones autorizadas en esta Ley a que se refiere el párrafo anterior y determinar la ganancia acumulable o la pérdida deducible, según se trate, independientemente del momento de acumulación del ingreso a que se refiere el citado párrafo. Cuando las cantidades erogadas sean superiores a los ingresos percibidos, en términos del párrafo anterior, el resultado será la pérdida deducible. El resultado de restar a los ingresos percibidos las erogaciones en términos del párrafo anterior, será la ganancia acumulable.

Las personas morales que obtengan pérdida en términos del párrafo anterior y sean partes relacionadas de la persona que obtuvo la ganancia en la misma operación, sólo podrán deducir dicha pérdida hasta por un monto que no exceda de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente que obtuvo la pérdida, en otras operaciones financieras derivadas cuyo subyacente no cotice en un mercado reconocido, obtenidas en el mismo ejercicio o en los cinco ejercicios siguientes. La parte de la pérdida que no se deduzca en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que ocurrió y hasta el

último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá. La parte de la pérdida actualizada que no se hubiera deducido en el ejercicio de que se trate, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá. Cuando el contribuyente no deduzca en un ejercicio la pérdida a que se refiere este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme a lo dispuesto en este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores, hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Las personas físicas que obtengan pérdidas en operaciones financieras derivadas cuyo subyacente no cotice en un mercado reconocido, estarán a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 146 de esta Ley.

De igual manera este artículo no sufre modificación en relación con la disposición vigente en 2016.

Es importante considerar que tanto las operaciones financieras derivadas referidas a un subyacente que cotiza en mercados reconocidos, como las operaciones financieras referidas a subyacentes que no cotizan en mercados reconocidos, los resultados que arrojen deben determinarse de manera cedular enfrentándolos contra los obtenidos en otras operaciones financieras.

GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES

Artículo 22. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

LISR 7, 23, 28, CFF 14 y 30 III párrafo, RMF 3.2.17, 3.2.18.

- I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

LISR 7.

El costo promedio por acción que se determine conforme a la mecánica que se establece en este artículo, será el que le corresponda a todas las acciones adquiridas de una misma

emisora por el enajenante, con independencia de la fecha de su adquisición y de los diversos importes que se hayan pagado por las mismas.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones conforme a lo siguiente:

LISR 7, RISR 23, Tr. Noveno frac. XXXII

- a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 77 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

LISR 6, 7,77, RLISR 23.

Con el procedimiento que se establece se incorporan al costo comprobado de adquisición, las utilidades fiscales por acción generadas durante el periodo de tenencia de las acciones que a la fecha de la enajenación no se hayan distribuido a los accionistas, esto con objeto de evitar que se duplique el pago del gravamen, toda vez que el mismo lo cubrió la emisora en el ejercicio de que se trate por lo que sería improcedente que se volviera a pagar por la utilidad en la venta de las acciones enajenadas.

Sobre este tema se tienen varios aspectos que de no regularse afectarán la determinación del costo promedio de las acciones, siendo éstos los siguientes:

- (i) *La Ley en vigor no alude al tratamiento que en su caso debe darse a la CUFINRE, toda vez que no existe artículo transitorio que permita incorporar ésta al costo comprobado de adquisición, tal como lo contemplaba la Ley abrogada.*
- (ii) *Derivado de la disposición que establece el recalcu de la CUFIN de los ejercicios 2001 a 2013, existe la duda de si para el cálculo del costo promedio de las*

acciones se podrá considerar la CUFIN correspondiente a los ejercicios de 1975 a 2000, en nuestra opinión es procedente su inclusión, sin embargo las autoridades fiscales pudieran no compartir este criterio por lo que, llegado el caso, se tendría que acudir a los tribunales.

- (iii) Es necesario que dentro de la mecánica que se establece para determinar el costo promedio de las acciones se aclare el tratamiento que debe darse al saldo de la CUFIN cuando a la fecha de enajenación sea menor que el saldo que se tenía a la fecha de adquisición y las acciones hayan sido adquiridas en diversas fechas, ya que pueden darse distorsiones como el premiar a los accionistas que perciban utilidades no generadas durante el periodo de tenencia de las acciones y por las cuales ya se pagaron los impuestos correspondientes.*
- (iv) En la nueva Ley no se contempla disposición transitoria que señale como determinar la utilidad fiscal por los ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la nueva Ley, para efectos de determinar las diferencias de CUFIN, tal como aconteció con la Ley abrogada, misma que en su fracción LXIX del artículo Segundo transitorio de 2002 establecía la mecánica a seguir para su determinación, por lo que consideramos que dicha utilidad fiscal deberá determinarse conforme a la aludida disposición transitoria.*
- (v) En la reforma que sufrió este ordenamiento en el 2016, se permite a las personas morales dedicadas exclusivamente a la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de energía eficiente, el determinar una cuenta de utilidad por inversión en energías renovables (CUINER), en tanto empiezan a generar UFIN, por lo que es necesario se establezca a la brevedad el tratamiento que deberá darse a esta cuenta en la determinación del costo fiscal de las acciones, toda vez que pueden enajenarse acciones de este tipo de contribuyentes antes de que generen UFIN.*

Es necesario que mediante reglas se corrijan los aspectos antes comentados a fin de dar una mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

Adicionalmente, el artículo 24 reglamentario señala que se podrá adicionar al costo comprobado de adquisición el importe de la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 (“CUFIN negativa”) de la Ley, que la empresa emisora haya determinado en ejercicios anteriores a la fecha en que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate y que ésta la haya disminuido del saldo de la CUFIN generado en el periodo de tenencia del paquete accionario del contribuyente. Con lo anterior se evita afectar al contribuyente en el sentido de absorber un efecto desfavorable en la CUFIN que no le corresponde ya que éste se generó previamente a su entrada en la participación accionaria de la empresa..

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral emisora de las acciones que se enajenan hubiera tenido a las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, se deberán actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización previa a la fecha de la adquisición o de la enajenación, según se trate, y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

LISR 6,7, 77, CFF 14

La actualización de los saldos de la CUFIN tiene como objeto hacerlos comparables

- b)** Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados, así como la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

LISR 6, 7, 57, 77,78, RLISR 24, RMF 3.2.8

La disminución de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir provoca una distorsión en la determinación del

costo fiscal de las acciones y en consecuencia en la determinación de la ganancia o pérdida en la operación, toda vez que al restar éstas (generadas en el periodo de tenencia de las acciones) del monto determinado conforme al inciso a) anterior, se perjudica a la persona moral propietaria de las acciones en el periodo en que la emisora sufre la pérdida, cuando lo correcto sería que este efecto lo reconociera el propietario de las acciones en el periodo en que se amortiza la pérdida.

A continuación se muestra la distorsión antes comentada:

Si suponemos que una persona moral es dueña de 10 acciones que en su momento adquirió el \$10 y que durante el periodo de tenencia la emisora solo sufrió una pérdida fiscal aplicable a sus acciones de \$10. Cuando la persona moral enajene las acciones en \$ 10 se le generará una ganancia fiscal de \$10, misma que se determina como sigue:

Precio de venta		\$10
Costo de adquisición	\$10	
Perdidas por disminuir	<u>(10)</u>	
Costo fiscal		0
Utilidad		10

El contribuyente que adquiera las 10 acciones en \$ 10 y las enajena en este mismo importe en el ejercicio siguiente en donde la empresa emisora generó una utilidad fiscal equivalente a la pérdida fiscal pendiente de disminuir, lo que le provocaría una pérdida fiscal de \$ 10 determinada como sigue:

Precio de venta		\$10
Costo de adquisición	\$10	
Pérdidas disminuidas	<u>10</u>	
Costo fiscal		<u>20</u>
Pérdida en la venta		(10)

De igual forma, al ser totalmente cuestionable la llamada "CUFIN negativa" ya que atenta contra la esencia de la UFIN, consistente en identificar las utilidades por las que ya se haya pagado el impuesto a nivel corporativo a fin de evitar volver a gravarlas al momento de su distribución, es nuestra

opinión que no debiera existir dicho concepto y en consecuencia no contemplarlo en el cálculo para determinar el costo promedio por acción.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, serán las que la persona moral de que se trate tenga a la fecha de enajenación, que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente a la fecha citada. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de que se trate.

LISR 6, 7, 57, 77,78, CFF 14

Consideramos que la redacción del párrafo que antecede es poco clara al no establecer el procedimiento a seguir para la determinación de las pérdidas a considerar en la determinación del costo promedio de las acciones, por lo que entendemos que se pretende que las pérdidas fiscales se apliquen en proporción en que el enajenante participe accionariamente en el capital social de la emisora.

A las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, no se les disminuirá el monto que de dichas pérdidas aplicó la persona moral para efectos de los pagos provisionales correspondientes a los meses del ejercicio de que se trate.

LISR 7,57

Los reembolsos pagados por la persona moral de que se trate, serán los que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectúe la enajenación.

LISR 7,78, CFF14

De acuerdo con el párrafo que antecede, se concluye que esta disposición solo es aplicable tratándose a reembolsos que no hayan implicado la cancelación de acciones, toda vez que un reembolso de capital -cuya consecuencia haya sido la cancelación de las acciones- implica que las mismas fueron amortizadas al momento de realizarse el reembolso.

La diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, será la diferencia pendiente de disminuir que tenga la sociedad emisora a la fecha de la enajenación y que corresponda al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectúe la enajenación.

LISR 7,77, CFF14

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos y la diferencia, a que se refiere este inciso, de la persona moral de que se trate, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de las acciones de dicha persona moral, correspondientes al ejercicio en el que se obtuvo la pérdida, se pague el reembolso, o se determine la diferencia citada, según corresponda, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

LISR 7, 57, 77, CFF 11,14

Con una redacción desafortunada, se pretende regular el procedimiento para la asignación proporcional de estos conceptos, para lo cual se atenderá a la participación accionaria que tenga la persona moral que enajena las acciones, con respecto a la sociedad emisora de las mismas. Sin embargo, la disposición genera dudas en su interpretación, ya que en primer término se refiere al número de acciones que se tienen a la fecha de enajenación y posteriormente, se alude a las acciones correspondientes al ejercicio en que se obtuvo la pérdida, se pagó el reembolso o se determinó la CUFIN negativa, sin contemplar que es muy común que el número de acciones propiedad de un contribuyente puede variar durante el periodo de tenencia, al realizar compras segmentadas, al igual que el número de acciones en circulación de la empresa emisora derivado de aumentos o reducciones de capital, etc., lo que provoca cambios en la proporción en que participan las acciones en el capital social.

No obstante lo anterior, consideramos que el procedimiento a seguir para la asignación de las pérdidas pendientes de

disminuir, los reembolsos y la diferencia, a que se refiere este inciso, de la persona moral de que se trate, se deberá realizar considerando la proporción que el contribuyente haya tenido en el ejercicio en que se realice cualquiera de los mencionados conceptos, de tal forma que si hay variación en la participación accionaria el cálculo de dicha asignación se hará por capas.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados y la diferencia, a que se refiere este inciso, obtenidas, pagados o determinadas, respectivamente, sólo se considerarán por el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.

- III. Al resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se le adicionará el monto de las pérdidas fiscales que la persona moral emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate y que dicha persona moral haya disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene.

LISR 7,9-I, 57, RLISR 24.

Considerando acertado el contenido de esta fracción III toda vez que viene a complementar aquella que obliga a disminuir las pérdidas pendientes de amortizar, ya que al permitir que las pérdidas que estaban pendientes de disminuir antes de la fecha de la adquisición de las acciones, y que se apliquen durante el periodo de tenencia de las mismas por parte del enajenante, se evita la duplicidad de este efecto desfavorable para el contribuyente, toda vez que las mencionadas pérdidas afectan el cálculo del costo fiscal de dichas acciones del propietario de las mismas en el ejercicio en que se sufran; por otra parte, quien adquiera estas acciones al aplicar las pérdidas disminuirán o anularán el Resultado Fiscal y por lo tanto, la generación del saldo de la CUFIN, por lo que, de no adicionarse las pérdidas aplicadas en el ejercicio de que se trate, de fondo indebidamente se estaría disminuyendo el costo fiscal de las acciones.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga de dicha persona moral a la fecha de la enajenación, correspondientes al ejercicio en el que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

LISR 7,57, CFF 11,14

En relación con las pérdidas fiscales que se hayan disminuido de la utilidad fiscal de la empresa emisora de las acciones, se hacen extensivos los comentarios vertidos en el penúltimo párrafo de la fracción II anterior, en el sentido de que la redacción es muy confusa y parece ser que la norma solo contempla el caso de que la proporción en la participación accionaria no cambia durante el periodo de tenencia de las acciones, a pesar de que como ya mencionamos, es común de que existan variaciones durante el mismo.

Cuando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición, adicionado del monto de los reembolsos pagados, de la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley y de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, señalados en el inciso b) fracción II de este artículo, sea mayor que la suma del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de la enajenación adicionado de las pérdidas disminuidas a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, la diferencia se disminuirá del costo comprobado de adquisición. Cuando dicha diferencia sea mayor que el costo comprobado de adquisición, las acciones de que se trata no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo; el excedente determinado conforme a este párrafo, considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que en los términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.

LISR 6, 9, 57, 77, 78, Art. Noveno Transitorio fracción XXV Para 2014, RLISR 24.

Mediante disposición reglamentaria se establece que en el supuesto de que la diferencia determinada conforme a lo señalado en el párrafo que se comenta, sea menor que el costo comprobado de adquisición, se considerará como monto original ajustado de las acciones a que se refiere la fracción I del artículo en comento, la cantidad que resulte de restar al aludido costo comprobado de adquisición actualizado, la diferencia determinada. En el supuesto que la referida diferencia determinada exceda del costo comprobado de adquisición, las acciones que se enajenen no tendrán costo promedio por acción y el excedente resultante, considerado por acción, actualizado, se deberá disminuir del costo promedio por acción que se determine en la enajenación inmediata siguiente o siguientes, aun cuando se trate de emisoras diferentes. La actualización del aludido excedente se efectuará desde el mes de la enajenación y hasta el mes en que se disminuya.

- IV.** La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, se efectuará por el periodo comprendido desde el mes de su adquisición y hasta el mes en el que se enajenen las mismas. Las pérdidas y la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en el que se actualizaron por última vez y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Los reembolsos pagados se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

LISR 6, 7, 57 77, CFF 14

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de doce meses o inferior, los contribuyentes podrán optar por considerar como monto original ajustado de las mismas, el costo comprobado de adquisición de las acciones disminuido de los reembolsos y de los dividendos o utilidades pagados, por la persona moral emisora de las acciones, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados en los términos de la fracción IV de este artículo. Tratándose de los dividendos o utilidades pagados, se actualizarán por el

periodo comprendido desde el mes en el que se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones de que se trate.

LISR 6, 7,10, 78, CFF 12,14

De manera novedosa se incorpora como opción (anteriormente era obligatorio) un procedimiento simplificado para determinar el monto original ajustado de las acciones cuyo periodo de tenencia sea de doce meses o inferior, siendo omisa la disposición respecto del procedimiento a seguir en aquellos casos en que el paquete accionario del enajenante incluya acciones con antigüedad de hasta doce meses y acciones con una antigüedad superior; derivado de ello, consideramos que los contribuyentes que se encuentren en este supuesto deberán hacer cálculos diferenciados por unas y otras.

Como puede observarse, bajo este procedimiento simplificado no se toman en cuenta, entre otros conceptos, las pérdidas sufridas ni las utilidades generadas durante el periodo de tenencia, siendo que en un plazo de doce meses, puede abarcar parcialmente dos ejercicios. Esto hace evidente que el resultado –bajo este procedimiento– puede ser totalmente distinto al aplicable para acciones que se conservaron por un periodo mayor de doce meses, a pesar de que el costo comprobado de adquisición y el precio de venta hayan sido los mismos para ambos casos.

No obstante lo antes comentado, el hecho de que se contemplen procedimientos distintos en función del periodo de tenencia de las acciones, para determinar el costo fiscal de las mismas y aun cuando se establezca como opción el relativo a las acciones cuya tenencia no exceda de los doce meses, parece ser violatoria de la garantía de equidad tributaria.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas disminuido de los reembolsos pagados, todos estos conceptos actualizados en los términos de la fracción IV de este artículo.

LISR 6,7, 18-IV, 142-V, CFF 9

Cuando, hubiera variado el número de acciones en circulación de la persona moral emisora de que se trate, y se hubiera mantenido el mismo importe de su capital social, los contribuyentes deberán aplicar lo dispuesto en este artículo cuando se enajenen las acciones de que se trate, siempre que el costo del total de las acciones que se reciban sea igual al que tenía el paquete accionario que se sustituye.

Este párrafo deja en un notorio estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes al no ser claro respecto de las operaciones que pretende regular; por lo que respecta a la primera parte del mismo se refiere a que aun cuando se haya modificado el valor nominal de las acciones (lo que involucra una variación en el número de acciones) sin que se afecte el importe del capital social de la emisora se deberá aplicar lo dispuesto por el artículo en análisis, condicionándose además a que el costo del total de acciones que se reciban sea igual al que tenía el paquete accionario que se sustituye, resultando las dudas siguientes: ¿cómo saber cuál es el costo de las acciones recibidas?, ¿derivado de qué se reciben las acciones?, de no cumplir con lo anterior ¿Cómo se calcularía el costo fiscal de las acciones?

Consideramos que se pretende regular el supuesto que derivado de algún movimiento corporativo de la empresa emisora haya un canje de acciones para sus accionistas y aun cuando exista variación el número de acciones y se mantenga el importe del capital social, se considere como costo fiscal el que corresponda a las acciones originales que se cancelen al ser canjeadas.

En los casos en los que el número de acciones de la persona moral emisora haya variado durante el periodo comprendido entre las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones propiedad de los contribuyentes, éstos determinarán la diferencia entre los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de la persona moral emisora, las pérdidas, los reembolsos y la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, por cada uno de los periodos transcurridos entre las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, en los que se haya mantenido el mismo número de acciones. Tratándose de la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta,

se restará el saldo al final del periodo del saldo al inicio del mismo, actualizados ambos a la fecha de enajenación de las acciones.

LISR 6, 7, 57, 77 quinto párrafo, 78

La diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el párrafo anterior, así como las pérdidas fiscales, los reembolsos pagados y la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley pendiente de disminuir, por cada periodo, se dividirán entre el número de acciones de la persona moral existente en el mismo periodo y el cociente así obtenido se multiplicará por el número de acciones propiedad del contribuyente en dicho periodo. Los resultados así obtenidos se sumarán o restarán, según sea el caso.

LISR 7, 57, 77 quinto párrafo, 78

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, viene a aclarar el procedimiento que debe seguirse para la aplicación proporcional de estos conceptos en función del número de acciones en circulación que se tenga en los diferentes periodos en que los mismos se generaron, señalando que se debe hacer por paquetes o capas, conforme haya variado el número de acciones y en función del porcentaje de participación accionaria que se tenía en cada periodo. Sin embargo, no se contempla este procedimiento en tratándose de pérdidas que se generen antes de que el enajenante sea accionista, y que se amorticen durante el periodo en que sea propietario de las acciones.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que lo soliciten, una constancia con la información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo dicha constancia deberá contener los datos asentados en el comprobante fiscal que al efecto hayan emitido. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar la constancia a los accionistas, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales. La contabilidad y documentación correspondiente a dicha información se deberá conservar durante el plazo previsto por el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, contado a partir de la fecha en la que se emita dicha constancia.

LISR 7,76-VIII, CFF 28, 29, 30

Aun cuando todo lo relativo a la emisión de constancias se deberá realizar mediante un CFDI, consideramos que no le es aplicable a la constancia a que alude este párrafo ya que solo se trata de recabar la información necesaria para determinar el costo fiscal de las acciones, por lo que deberá expedirse en papel.

Cuando una persona moral adquiera de una persona física o de un residente en el extranjero, acciones de otra emisora, el accionista de la persona moral adquirente no considerará dentro del costo comprobado de adquisición el importe de los dividendos o utilidades que se hayan generado con anterioridad a la fecha de adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas de la persona física o del residente en el extranjero. Para los efectos de la información que debe proporcionar a sus accionistas en los términos de este artículo, la persona moral adquirente mencionada disminuirá dichas utilidades o dividendos, actualizados del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga a la fecha de la enajenación de las acciones de la misma. La actualización de las utilidades o dividendos se efectuará desde el mes en el que se adicionaron a la cuenta de utilidad fiscal neta y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de que se trate.

LISR 6, 7, 77, CFF 9, 14,17-A

En principio, esta disposición pretende evitar que se le dé un doble efecto a los dividendos o utilidades en la determinación del costo fiscal de las acciones, sin embargo, la redacción de la norma, genera distorsiones en la determinación del aludido costo fiscal, toda vez que establece que el accionista de la persona moral que adquiera acciones de “otra emisora” de persona física o de un residente en el extranjero, no debe considerar dentro del costo fiscal los dividendos o utilidades que se hayan generado con anterioridad a la fecha de su adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas de la persona física o del residente en el extranjero.

Es importante destacar que la persona moral que adquiera las acciones no tendrá los elementos necesarios para determinar si la persona física o el residente en el extranjero

incorporaron dichos conceptos al aludido costo comprobado de adquisición, menos aun si se realizó el supuesto de manera indirecta, con la duda adicional de que se debe entender por utilizarlas de manera indirecta.

Por otra parte, consideramos que en el supuesto de que la persona física o el residente en el extranjero hayan utilizado indebidamente las utilidades o dividendos para determinar el costo fiscal de las acciones, no debe castigarse al accionista de la persona moral adquirente de las acciones al obligarlo a determinar un menor costo fiscal y en consecuencia un monto mayor a pagar por concepto de ISR, cuando lo correcto es aplicar la ley en contra de quienes tomen un beneficio indebido.

Finalmente, la disposición pretende obligar a la persona moral adquirente de las acciones a disminuir, en la información que debe proporcionar a sus accionistas, las mencionadas utilidades o dividendos, del saldo de la CUFIN a la fecha de la enajenación de las acciones, actualizando dichas partidas desde el mes en que se adicionaron a la CUFIN y hasta el mes en que se efectúe la enajenación.

En función de todo lo anterior, consideramos que lo dispuesto en este párrafo es de difícil aplicación en la práctica.

Cuando en este artículo se haga referencia a reembolsos pagados, se entenderán incluidas las amortizaciones y las reducciones de capital, a que se refiere el artículo 78 del presente ordenamiento. En estos casos, los contribuyentes únicamente considerarán las amortizaciones, reembolsos o reducciones de capital, que les correspondan a las acciones que no se hayan cancelado, con motivo de dichas operaciones.

LISR 7,78

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales. En este caso, se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el enajenante a dicha asociación en participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación. Para estos efectos, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere

el inciso a) de la fracción II de este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados y la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, todos estos conceptos contenidos en el inciso b) de la citada fracción, se considerarán en la proporción en la que se hubiese acordado la distribución de las utilidades en el convenio correspondiente.

LISR 6, 7,57,77,78, CFF14, 16, 17-A, 26-XVII, LGSM 252 a 259.

No obstante que la figura de la Asociación en Participación se considera como persona moral para efectos de esta Ley según se establece en su artículo 8, inexplicablemente los derechos de participación no se asimilan a acciones, es por ello que se hace esta precisión.

COSTO DE ACCIONES DE SOCIEDADES FUSIONADAS Y ESCINDIDAS

Artículo 23. Las acciones propiedad del contribuyente por las que ya se hubiera calculado el costo promedio tendrán como costo comprobado de adquisición en enajenaciones subsecuentes, el costo promedio por acción determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior de acciones de la misma persona moral. En este caso, se considerará como fecha de adquisición de las acciones, para efectos de considerar los conceptos que se suman y se restan en los términos de las fracciones II y III del artículo 22 de esta Ley, así como para la actualización de dichos conceptos, el mes en el que se hubiera efectuado la enajenación inmediata anterior de acciones de la misma persona moral. Para determinar la diferencia entre los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el inciso a) de la fracción II del artículo citado, se considerará como saldo de la referida cuenta a la fecha de adquisición, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiera correspondido a la fecha de la enajenación inmediata anterior de las acciones de la misma persona moral.

LISR 6,7, 22-I, II, III, 77, CFF 14,17-A, 30 tercer párrafo.

Es clara la pretensión de la disposición de que una vez calculado el costo promedio de las acciones, éste sirva de punto de partida para la determinación del costo promedio que corresponda a la siguiente enajenación de acciones que de la misma emisora, realice el contribuyente.

Es importante mencionar que la Ley en vigor no incluye disposición transitoria que precise que quienes ya hubieren

determinado el costo promedio de su paquete accionario con anterioridad al 1 de enero del 2014 y que vayan a enajenar parte del mismo después de dicha fecha, consideren el costo promedio que ya hubieren determinado conforme al procedimiento establecido en la Ley abrogada. No obstante que no exista tal precisión, consideramos factible partir de dicho costo promedio para la siguiente enajenación, de no ser así se estaría violando el principio de irretroactividad de la Ley en perjuicio del contribuyente.

Por último, aquellos contribuyentes que a partir de la entrada en vigor de la Ley enajenen acciones sobre las cuales no se haya determinado su costo promedio, deberán observar el procedimiento previsto por la actual Ley, en el entendido de que no existen disposiciones transitorias a observar para determinar el aludido costo promedio ya que al abrogarse la anterior ley, también quedaron sin efectos los artículos transitorios.

Para los efectos del artículo 22 de esta Ley, se considera costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, el que se derive de calcular el costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la sociedad escidente por cada accionista a la fecha de dicho acto, en los términos del artículo anterior, y como fecha de adquisición la del canje.

LISR 7, 22-I, RLISR 25- , CFF 14-B-II, 15-A, LGSM 228 BIS

En el artículo 25 del RLISR se establece que el costo promedio por acción que se distribuirá entre las sociedades escidente y escindidas, se efectuará en la misma proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la Asamblea de Accionistas que haya servido de base para realizar la escisión

El costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por la sociedad fusionante o por la que surja como consecuencia de la fusión, será el que se derive de calcular el costo promedio por acción que hubieran tenido las acciones que se canjearon por cada accionista, en los términos del artículo anterior, y la fecha de adquisición será la del canje.

LISR 7, 22-I, CFF 14-B-I, LGSM 222 a 228

En el caso de fusión o escisión de sociedades, las acciones que adquieran las sociedades fusionantes o las escindidas, como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades fusionadas o escidentes, al momento de la fusión o escisión.

LISR 7, 22-I, CFF 14-B, 15-A, LGSM 222 a 228 BIS

Se considerará que no tienen costo comprobado de adquisición, las acciones obtenidas por el contribuyente por capitalizaciones de utilidades o de otras partidas integrantes del capital contable o por reinversiones de dividendos o utilidades efectuadas dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución.

LISR 7,10, RMF 3.2.10

Se considera que no tienen costo comprobado de adquisición las acciones obtenidas por los conceptos mencionados, en virtud de que los importes capitalizados fiscalmente son dividendos pendientes de distribuir en el entendido que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 10 de esta Ley se considerarán percibidos en el ejercicio en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 78 de esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las acciones adquiridas por el contribuyente antes del 1 de enero de 1989 y cuya acción que les dio origen hubiera sido enajenada con anterioridad a la fecha mencionada, en cuyo caso se podrá considerar como costo comprobado de adquisición el valor nominal de la acción de— que se trate.

LISR 7,10

ENAJENACIÓN DE ACCIONES A SU COSTO FISCAL EN REESTRUCTURACIÓN DE SOCIEDADES

Artículo 24. Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

LISR 7, 22 y 23, RLISR 26 y 27, criterio normativo 15/2014/ISR

Para efectos de llevar a cabo una reestructura de sociedades constituidas en México, pertenecientes a un mismo grupo, es

necesario presentar solicitud de autorización ante el SAT, previamente a que se lleve a cabo dicha reestructura.

Existe el criterio normativo del SAT en el cual se señala que la reestructura de acciones procede aun cuando la sociedad emisora de acciones no requiere estar constituida en México; este criterio es el 15/2014/ISR, mismo que estaba vigente desde el 2012 mediante el criterio 54/2014/ISR. A continuación se transcribe el criterio normativo actualmente en vigor.

15/2014/ISR. Autorización para enajenar acciones a costo fiscal. La sociedad emisora de las acciones no requiere estar constituida en México. El artículo 24, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los requisitos que dicho artículo indica.

Asimismo, el último párrafo del artículo citado aclara que se considera grupo para los efectos del mismo artículo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%, sin computar las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista conforme a la regla I.3.2.12., primer párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y que hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre dicho público, salvo que hubiesen sido recompradas por el emisor.

De lo anterior, se advierte que las sociedades que deben estar constituidas en México y pertenecer al mismo grupo, en los términos del artículo 24, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son la enajenante y la adquirente, por lo que la sociedad emisora de las acciones no requiere estar constituida en México, siempre que las sociedades enajenante y adquirente acrediten pertenecer a un mismo grupo y se cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus disposiciones reglamentarias.

- I. El costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud se determine, a la fecha de la enajenación, conforme a lo dispuesto en los artículos 22 y 23 de esta Ley, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

LISR 22-I, 23

Es conveniente recordar que se prevé la opción de calcular el costo promedio de manera simplificada para aquellas acciones cuyo periodo de tenencia no exceda de doce meses; de ejercer la opción se tendrá que realizar otro cálculo para las acciones con mayor antigüedad.

- II. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo, por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización a que se refiere este artículo.

CFF 12,14

- III. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajene, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora de las acciones que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, que para estos efectos deberán elaborarse en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, precisando en cada caso las bases conforme a las cuales se determinó el valor de las acciones, en relación con el valor total de las mismas.

LIS 7, RLISR 28, CFF 14

De conformidad con el artículo 28 del RLISR, los estados financieros consolidados que deberán considerar para determinar los por cientos a comparar, serán aquellos que se elaboren de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las normas de información financiera o a las normas internacionales de información

financiera, considerando los efectos de la reestructuración correspondiente

- IV.** La sociedad emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital con motivo de las acciones que reciba, protocolizada ante fedatario público, haciéndose constar en dicha acta la información relativa a la operación que al efecto se establezca en el Reglamento de esta Ley. La sociedad emisora deberá remitir copia de dicha acta a las autoridades fiscales en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la protocolización.

LISR 7, RLISR 29, CFF 12,14

La información que debe contener el acta de asamblea que levante la sociedad emisora de las acciones que recibe la empresa que solicite la autorización con motivo de la suscripción y pago de capital, será la siguiente:

- a) Número de las acciones de las cuales era propietario el solicitante, en la que señale el costo promedio por acción. Así como, el monto original ajustado que corresponda a las mismas, determinado en los términos del artículo 24 de la Ley.*
- b) Número de las acciones adquiridas por el solicitante por la enajenación de las acciones de las cuales era propietario.*
- c) Número de las acciones representativas del capital social de la sociedad adquirente, que reciba cada suscriptor como consecuencia de la suscripción y pago del capital, y el costo comprobado de adquisición de las mismas para los efectos de los artículos 22 y 23 de la Ley.*

Para efectos del párrafo anterior, el costo comprobado de adquisición de las acciones que recibe el solicitante, será el que resulte de dividir el monto original ajustado a que se refiere el inciso a), entre el número de acciones recibidas, considerando que la fecha de adquisición de las mismas, es la fecha de enajenación de las acciones de las que era propietario el solicitante.

Asimismo, se deberán presentar copias certificadas por el secretario del consejo de administración o el administrador único, correspondientes al Libro de Registro de Acciones Nominativas y al Libro de Variaciones de Capital, en su caso, que las personas morales se encuentran obligadas a llevar conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles.

- V.** La contraprestación que se derive de la enajenación consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que transmite.
LISR 7, CFF 14
- VI.** El aumento en el capital social que registre la sociedad adquirente de las acciones que se enajenan, sea por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.
LISR 7, 22-I
- VII.** Se presente un dictamen, por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que se señale el costo comprobado de adquisición ajustado de acciones de conformidad con los artículos 22 y 23 de esta Ley, a la fecha de adquisición.
LISR 22,23
- VIII.** El monto original ajustado del total de las acciones enajenadas, determinado conforme a la fracción VII de este artículo al momento de dicha enajenación, se distribuya proporcionalmente a las acciones que se reciban en los términos de la fracción III del mismo artículo.
LISR 7,22, CFF 14
- IX.** Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación o presenten la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del citado Código, cuando estén obligadas a ello, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.
CFF 11, 32-A, 32 H
- X.** Se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al

grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

LISR 7,CFF 14

En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

LISR 7,179, CFF 14,17-A RCFF 3

Para los efectos de este artículo, se considera grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. No se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

LISR 7, RMF 3.2.14, LGSM 113

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES SECCIÓN I

DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Registro No. 162889

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Febrero de 2011

Página: 170

Tesis: 1ª./J. 15/2011

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1ª. XXIX/2007, de rubro: **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”**, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o “beneficios”, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo directo en revisión 366/2010. Aeropuerto de Guadalajara, S.A. de C.V. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 408/2010. Fondo de Salud y Cultura, A.C. 11 de agosto de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudíño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Fernando Tinoco Ortiz.

Amparo en revisión 642/2010. Miguel Antonio Fernández Iturriza. 20 de octubre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 748/2010. Kumer, S.A. de C.V. 17 de noviembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Tesis de jurisprudencia 15/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de nueve de febrero de dos mil once.

Nota: La tesis 1ª. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 638, e integró la jurisprudencia publicada con la clave 1ª./J. 103/2009 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 108.

No. Registro: 167,190

Tesis aislada

Materia(s):Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIX, Mayo de 2009

Tesis: 1ª. LXVIII/2009

Página: 93

RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO. *Bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario. En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada. En lo que se refiere a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se advierte que únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce en razón de la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.*

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Registro No. 173333

Localización:

Novena Epoca

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de 2007

Página: 638

Tesis: 1ª. XXVIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de 2007

Página: 638

Tesis: 1ª. XXIX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer

a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tipo de Documento: Jurisprudencia

Época: Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Febrero de 2004

Página: 229

RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada, esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso.

Contradicción de tesis 134/2003-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 30 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 11/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil cuatro.

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

En esta fracción quedan consideradas todas aquellas erogaciones en que incurra el contribuyente durante la realización de sus actividades y que, comúnmente, se denominan como gastos de operación, independientemente de que los mismos se clasifiquen como gastos de venta, de administración, de fabricación o cualquier otra definición con que se identifique, dependiendo de la actividad correspondiente.

Se establece que los gastos se deducirán netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones; en nuestra opinión, los descuentos, bonificaciones o devoluciones sobre gastos que deben disminuirse de los mismos, son los recibidos en el transcurso de cada ejercicio fiscal.

Por otro lado, el artículo 33 del Reglamento, permite, en forma opcional, que los contribuyentes dedicados al transporte aéreo de pasajeros, deduzcan de sus ingresos del ejercicio, los gastos estimados directamente relacionados con la prestación del servicio correspondiente a la transportación no utilizada por los que hubieren acumulado en el mismo ejercicio los ingresos obtenidos, sin incluir los gastos administrativos o financieros propios de la operación normal de la empresa.

Si dichos gastos estimados deducidos en el ejercicio, exceden de un 2% a los efectivamente erogados, ambos actualizados, sobre el excedente, se calcularán los recargos a partir del mes en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en la que se dedujeron los gastos estimados. Estos recargos se enterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción deberán acumular a sus ingresos del ejercicio el monto de los gastos estimados y deducidos en el ejercicio inmediato anterior.

A partir del 5 de diciembre de 2006 se adicionó el artículo 77 al reglamento, el cual dispone lo siguiente: Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y

productos terminados, al consumo propio, podrán deducir el costo de los mismos como gasto o inversión según se trate, siempre que el monto de dicho gasto o inversión, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del ISR y además cumplan con los demás requisitos que establece la Ley, para su deducción. El registro contable deberá ser acorde con el tratamiento fiscal.

IV. Las inversiones.

Para efectos de esta Ley se deben considerar inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos y cuya deducción se efectuará mediante aplicación de los por cientos señalados para tal efecto en la propia Ley. En la Sección relativa se comentarán ampliamente las disposiciones aplicables a esta deducción.

Este concepto de inversiones viene a sustituir, para efectos fiscales, el de depreciación y amortización que aún se siguen manejando para efectos contables.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

Se permite la deducibilidad de las pérdidas patrimoniales en que incurre un contribuyente en el caso de la incobrabilidad de una cuenta por cobrar, así como en las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor de bienes distintos a los mencionados en la fracción II de este mismo artículo. Estos conceptos serán comentados ampliamente al referirnos a las disposiciones correspondientes.

Asimismo, mediante esta fracción se permite la deducibilidad de la pérdida en que incurra un contribuyente al enajenar bienes distintos a los señalados en la fracción II de este artículo. Cabe señalar que la mencionada fracción II, no señala ningún tipo de bienes, sino que se refiere al costo de lo vendido. Tratándose de la enajenación de terrenos y aquellos bienes a los que se refiere el artículo 19 de la Ley, cuando el costo determinado conforme a dicho artículo, sea superior al valor de enajenación, la diferencia así determinada será

deducible al amparo de esta fracción y del artículo 22 del Reglamento de la Ley.

- VI.** Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- VII.** Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los 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 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.

Se permite la deducción de los intereses nominales, siempre que los mismos reúnan los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 27 de la Ley, en particular en las fracciones VII y XIII del mismo, y no se encuentren en los supuestos de no deducibilidad, señalados en las fracciones VII y XXVII del artículo 28 de la misma Ley. Lo anterior, independientemente de que los contribuyentes, en los términos de lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley, tienen la obligación de determinar, en relación con sus créditos y deudas, el ajuste anual por inflación acumulable o deducible. Esto último se comenta en detalle al referirnos a la disposición correspondiente.

Por lo que hace a los intereses moratorios, conviene destacar que se deducirán los que se devenguen en los tres primeros meses contados a partir de la fecha en que se incurra en mora, aun cuando los mismos no se paguen al acreedor; a partir del cuarto mes, sólo se deducirán los intereses moratorios efectivamente pagados, considerándose que los que se paguen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en que incurrió en mora, se aplican a los intereses moratorios devengados en los tres primeros meses contados a partir de la fecha en que se incurrió en mora.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

Como lo mencionamos en nuestros comentarios a la fracción anterior, la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite la deducción de los intereses nominales sin ajuste alguno, eliminándose la necesidad de determinar mes a mes el componente inflacionario de las deudas para compararlo con el monto de los intereses nominales de cada mes y determinar los intereses reales deducibles o, en su caso, la ganancia inflacionaria acumulable.

No obstante lo anterior, como también lo mencionamos en los comentarios a la fracción anterior, los contribuyentes deben determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos de lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen 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.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considera a las sociedades cooperativas de producción y a las asociaciones y sociedades civiles como contribuyentes del Título II (De las Personas Morales) y se les permite deducir los anticipos o rendimientos que paguen a sus miembros.

Se establece para estas partidas el tratamiento fiscal aplicable a sueldos y salarios para efectos de la retención del impuesto respectivo. Esta deducción tiene un tratamiento especial en los pagos provisionales de las personas morales, citadas en la fracción que se comenta; esto conforme el artículo 14 de la Ley.

X. 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 excederá en ningún caso a 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.

En la iniciativa presentada por el Ejecutivo se proponía la eliminación de la deducción de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilación del personal, complementarios a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, los diputados modificaron dicha iniciativa. Esta deducción se limita a 47% de las aportaciones que se realicen a fondos para las pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad cuando cumpla los requisitos establecidos en la Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.

En el segundo párrafo de la fracción XVIII del artículo 27 se establecen los requisitos que deberán cumplirse respecto de los anticipos pagados sobre gastos deducibles.

Correlación al DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa del 26 de diciembre de 2013

Artículo 1.3. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que, en los términos del artículo 27, fracción XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta y que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos – comúnmente llamados bancos de alimentos o de medicinas– consistente en una deducción adicional por un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido que le hubiera correspondido a dichas mercancías, que efectivamente se

donen y sean aprovechables para el consumo humano. Lo anterior, siempre y cuando el margen de utilidad bruta de las mercancías donadas en el ejercicio en el que se efectúe la donación hubiera sido igual o superior al 10%; cuando fuera menor, el por ciento de la deducción adicional se reducirá al 50% del margen.

Artículo 1.4. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes residentes en México que utilicen aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, que sean utilizados en la transportación de pasajeros o de bienes, cuyo uso o goce temporal sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y que en el contrato a través del cual se otorgue el uso o goce temporal de los aviones se establezca que el monto del impuesto sobre la renta que se cause en los términos del artículo 158, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta será cubierto por cuenta del residente en México.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo consiste en un crédito fiscal equivalente al 80% del impuesto sobre la renta que se cause en los términos del artículo 158, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual será acreditable únicamente contra el impuesto sobre la renta que se deba retener y enterar en los términos del citado precepto legal.

Artículo 1.5. 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; mental; auditiva o de lenguaje, en un 80% o más de la capacidad normal o tratándose de 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% del salario efectivamente pagado a las personas antes señaladas. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable siempre que el contribuyente cumpla, respecto de los trabajadores a que se refiere el presente artículo, con las obligaciones contenidas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social y las de retención y entero a que se refiere el Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y obtenga, respecto de los trabajadores a que se refiere este artículo, el certificado de discapacidad del trabajador expedido por el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Los contribuyentes que apliquen el estímulo fiscal previsto en este artículo por la contratación de personas con discapacidad, no podrán aplicar en el mismo ejercicio fiscal, respecto de las personas por las que se aplique este beneficio, el estímulo fiscal a que se refiere el artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 26. 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.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrodeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Aquellas sociedades mercantiles residentes en el extranjero que conforme al artículo 2º. de la Ley cuenten con establecimientos permanentes en el país, podrán disminuir de

sus ingresos acumulables, las deducciones que cumplan con los requisitos establecidos en este artículo.

Provocado por la apertura comercial y buscando eliminar obstáculos a la inversión extranjera en México, se permite la deducción de los gastos aun cuando se prorrateen con su oficina central como los establecimientos, siempre que, tanto la oficina central como los establecimientos en los que se realicen las erogaciones, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Lo anterior es aplicable y constituye una excepción a lo dispuesto en la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley que considera no deducibles los gastos hechos a prorrata en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, disposición aplicable a casos distintos al establecimiento.

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Consideramos que esta limitación tiene absoluto sentido, pues las erogaciones por regalías, honorarios, intereses y similares, son gastos legítimos cuando se efectúan a favor de otra entidad. En el caso de un establecimiento permanente, tales conceptos deben considerarse implícitos en las deducciones permitidas conforme al segundo párrafo de este artículo.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 25 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de

calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

En el presente artículo se establecen los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para estar en posibilidad de efectuar las deducciones en que incurre; del análisis del mismo, se desprende que éstos se pueden clasificar en:

GENERALES. Son aquéllos que son aplicables a todas las deducciones como es el caso de que estén debidamente amparadas con documentación comprobatoria, que estén contabilizadas, que sean estrictamente indispensables, etc.

ESPECÍFICOS. Son los que únicamente son aplicables para el concepto expresamente señalado en la Ley y que no son de observarse para otras deducciones, como es el caso de los aplicables a donativos, asistencia técnica o regalías, honorarios a consejeros, intereses sobre capitales tomados en préstamo, etc.

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Registro No. 173334

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de 2007

Página: 637

Tesis: 1ª. XXX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos. Precedentes:

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

- a) A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.
- b) A las entidades a las que se refiere el artículo 82 de esta Ley.
- c) A las personas morales a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX, y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.
- e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.
- f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

En la presente fracción se establece el requisito, que en nuestra opinión, es el más importante a cumplir para la procedencia de las deducciones a que tiene derecho un contribuyente, que se refiere a que las mismas sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, señalándose una salvedad a dicho requisito en el caso de donativos, toda vez que no representan una partida indispensable para los fines de la actividad, permitiéndose su deducibilidad en la medida que se cumplan los requisitos específicos establecidos sobre el particular. Consideramos que también deberían exceptuarse de cumplir el requisito de ser

estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente a los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito o de fuerza mayor, pues estas partidas no son necesarias para la actividad del contribuyente, sino consecuencia de la misma o por hechos fortuitos o de fuerza mayor.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Se adiciona la limitante a partir de 2014 para el caso de donativos que se efectúen a la federación, entidades federativas, municipios o sus organismos descentralizados, éste no podrá exceder de 4% de la utilidad fiscal del contribuyente en el ejercicio anterior, continuando la limitante del 7% para la totalidad de los donativos efectuados en el ejercicio.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

- III. 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.

A partir de 2014 en el caso de traspasos desde cuentas bancarias, se establece que la cuenta de origen debe estar a nombre del contribuyente, tanto en el caso de gastos mayores a \$2,000 así como en el caso de pagos de salarios.

Esta nueva limitante, obliga a revisar la forma de administración de tesorería centralizada con el que cuentan los grupos empresariales.

En el artículo 41 del Reglamento de la Ley se establecen las reglas para aquellos casos en que las erogaciones se efectúan a través de un tercero. Asimismo, se establece que en el caso de viáticos y pagos por la prestación de un servicio personal subordinado en términos ley, no será necesario que se realicen mediante cheque nominativo.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal
para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Facilidad para emitir CFDI sin mencionar los datos del pedimento de importación

2.7.1.34. Para los efectos del artículo 29-A, fracción VIII del CFF, los contribuyentes que importen o exporten mercancías por medio de tuberías o cables, así como aquéllos que se ubiquen en los supuestos previstos por la regla 3.7.28. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2013, quedarán relevados de señalar en los CFDI que expidan, el número y la fecha del documento aduanero a que hace referencia la fracción citada.

CFF 29-A, LA 84, RCGMCE 2013 3.7.28.

Concepto de tarjeta de servicio

2.7.1.33. Para los efectos de los artículos 29-A, fracción VII, inciso c) y 32-E del CFF, las tarjetas de servicio son aquéllas emitidas por empresas comerciales no bancarias en términos de las disposiciones que al efecto expida el Banco de México.

CFF 29-A, 32-E

Expedición de CFDI por comisionistas y prestadores de servicios de cobranza

2.7.1.3. Para los efectos del artículo 29, primer y último párrafos y 29-A del CFF, así como 32, fracción III de la Ley del IVA, los contribuyentes que actúen como comisionistas o que presten servicios de cobranza, podrán expedir CFDI a nombre y por cuenta de los comitentes o prestatarios con los que tengan celebrado el contrato de comisión o prestación de servicios de cobranza, respecto de las operaciones que realicen en su calidad de comisionistas o prestadores de servicio de cobranza.

Para estos efectos, los comprobantes deberán cumplir además de los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del CFF, con la siguiente información:

- I. La clave en el RFC del comitente o del prestatario.

- II. Monto correspondiente a los actos o actividades realizados por cuenta de los comitente o prestatario.
- III. Impuesto que se traslada o se retiene por cuenta del comitente o prestatario.
- IV. Tasa del impuesto que se traslada o se retiene por cuenta del comitente o prestatario.

En el CFDI que se expida, se deberá incorporar el “Complemento Concepto Por Cuenta de Terceros” que al efecto el SAT publique en su portal.

Con independencia de lo dispuesto en la presente regla, el comisionista o prestador de servicios estará obligado a expedir al comitente o prestatario el CFDI correspondiente a la comisión o prestación del servicio respectivo.

Cuando los contribuyentes que hayan optado por aplicar esta regla, incumplan lo dispuesto en la misma, perderán el derecho de aplicar la facilidad que en la misma se detalla, siendo el comitente o el prestatario el responsable de la emisión del CFDI.

CFF 29, 29-A.LIVA 32.RIVA 35.RMF 2016 2.7.1.8.

Servicios de validación del CFDI

2.7.1.4. Para los efectos del artículo 29, tercer párrafo del CFF, el SAT a través de su portal, sección “Factura electrónica” proporcionará:

- I. Un servicio de validación de CFDI, en el que se deberán ingresar, uno a uno, los datos del comprobante que la plantilla electrónica requiera, para obtener el resultado de la validación.
- II. Una herramienta de validación masiva de CFDI, consistente en una aplicación informática gratuita, en la cual se podrán ingresar archivos que contengan los datos de los comprobantes que se desee validar.

CFF 29

CFDI como constancia de retención de IVA en servicios de autotransporte de carga federal

2.7.1.12. Para los efectos de los artículos 29 del CFF y 1-A, fracción II, inciso c), en relación con el 32, fracción V de la Ley del IVA, el CFDI que expida el prestador del servicio en donde conste el monto del IVA retenido por la persona moral, podrá también considerarse como constancia de retenciones de dicho impuesto.

CFF 29, LIVA 1-A, 32

Pago de erogaciones por cuenta de terceros

2.7.1.13. Para los efectos de los artículos 29 del CFF, así como 18, fracción VIII y 90, sexto párrafo de la Ley del ISR y 41 de su Reglamento, los contribuyentes que paguen por cuenta de terceros las contraprestaciones por los bienes o servicios proporcionados a dichos terceros y posteriormente recuperen las erogaciones realizadas, deberán proceder de la siguiente manera:

- I. Los CFDI deberán cumplir los requisitos del artículo 29-A del CFF, así como con la clave en el RFC del tercero por quien efectuó la erogación.
- II. Los terceros, en su caso, tendrán derecho al acreditamiento del IVA en los términos de la Ley de dicho impuesto y su Reglamento.
- III. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, no podrá acreditar cantidad alguna del IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen.
- IV. El reintegro a las erogaciones realizadas por cuenta de terceros, deberá hacerse con cheque nominativo a favor del contribuyente que realizó el pago por cuenta del tercero o mediante traspasos a sus cuentas por instituciones de crédito o casas de bolsa sin cambiar los importes consignados en el CFDI expedido por los proveedores de bienes y prestadores de servicios,

es decir por el valor total incluyendo el IVA que en su caso hubiera sido trasladado.

Independientemente de la obligación del contribuyente que realiza el pago por cuenta del tercero de expedir CFDI por las contraprestaciones que cobren a los terceros, deberán entregar a los mismos el CFDI expedido por los proveedores de bienes y prestadores de servicios.

CFF 29, 29-A, LISR 18, 90, RLISR 41

Plazo para entregar o enviar al cliente del sector financiero el CFDI

2.7.1.15. Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, las instituciones de crédito, las casas de bolsa, las sociedades operadoras de fondos de inversión, las distribuidoras de acciones de fondos de inversión, las sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, las sociedades financieras populares autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, las empresas comerciales no bancarias emisoras de las tarjetas de servicio a que se refiere la regla 2.7.1.33. y las administradoras de fondos para el retiro podrán entregar o enviar a sus usuarios el CFDI respectivo, en la fecha de corte que corresponda.

Las entidades a que se refiere el párrafo anterior también podrán entregar o enviar los CFDI mencionados en el plazo que establezca la normatividad financiera que les resulte aplicable.

CFF 29, 29-A, RMF 2016 2.7.1.33.

Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México

2.7.1.16. 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:

- I. Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- II. Lugar y fecha de expedición.
- III. 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.
- IV. Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF.
- V. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.
- VI. 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.

Lo dispuesto en la presente regla, tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, sólo será aplicable cuando dichos actos o actividades sean efectuados en territorio nacional de conformidad con la Ley del IVA.

CFF 28, 29, 29-A, LIVA 1,

Comprobantes fiscales de centros cambiarios y casas de cambio

2.7.1.17. Para los efectos del artículo 29 del CFF, en relación con el artículo 29-A de dicho ordenamiento, los centros cambiarios y las casas de cambio tendrán que identificar las operaciones de compra y de venta de divisas que realizan, haciendo mención expresa de que los CFDI se expiden por la “compra”, o bien, por

la “venta” de divisas, para lo cual deberán utilizar el complemento respectivo publicado por el SAT en su portal.

CFF 29, 29-A, RMF 2016 2.7.1.8.

Expedición de CFDI a través de “Mis cuentas”

2.7.1.21. Para los efectos de los artículos 29, primer y último párrafos y 29-A, último párrafo, en relación con el artículo 28 del CFF, los contribuyentes que utilicen "Mis cuentas", podrán expedir CFDI a través de dicha aplicación, utilizando su Contraseña. A dichos comprobantes se les incorporará el sello digital del SAT, el cual hará las veces del sello del contribuyente emisor y serán válidos para deducir y acreditar fiscalmente.

Los CFDI expedidos a través de la mencionada herramienta, podrán imprimirse ingresando en el Portal del SAT, en la opción "Factura Electrónica". De igual forma, los contribuyentes podrán imprimir dentro de "Mis cuentas", los datos de los CFDI generados a través de la misma aplicación, lo cual hará las veces de la representación impresa del CFDI.

Asimismo, los contribuyentes a quienes se expidan CFDI a través de la citada aplicación, obtendrán el archivo XML en el Portal del SAT, el cual estará disponible en la opción "Factura Electrónica", por lo que los emisores de tales CFDI no se encontrarán obligados a entregar materialmente dicho archivo.

Los contribuyentes que no emitan los CFDI a través de "Mis cuentas", podrán expedir los CFDI a través del "Servicio de Generación de Factura Electrónica (CFDI) ofrecido por el SAT", o bien, a través de un proveedor de certificación de CFDI.

A los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en esta regla, cuando se ubiquen en los supuestos del artículo 17-H, fracción X del CFF, les será restringido la emisión de CFDI conforme al procedimiento que se

establece en la regla 2.2.4., considerándose que se deja sin efectos el CSD, y no podrán solicitar certificados de sello digital, ni ejercer la opción a que se refiere la regla 2.2.8., o alguna otra opción para la expedición de CFDI establecida mediante reglas de carácter general, en tanto no desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas.

CFF 17-H, 28, 29, 29-A. RMF 2016 2.2.4, 2.2.8.

CFDI en operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles celebradas ante notario

2.7.1.23. Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, en aquellas operaciones traslativas de dominio de bienes inmuebles celebradas ante notarios públicos, los adquirentes de dichos bienes comprobarán el costo de adquisición para los efectos de deducibilidad y acreditamiento, con el CFDI que dichos notarios expidan por los ingresos que perciban, siempre y cuando los notarios incorporen a dichos comprobantes el correspondiente complemento por cada inmueble enajenado, que al efecto publique el SAT en su portal.

El CFDI a que se refiere el párrafo anterior, también servirá para comprobar los gastos por concepto de indemnización o contraprestación que deriven de actos jurídicos que se celebren ante notarios públicos, mediante los cuales un propietario o titular de terreno, bienes o derechos, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales permita a otra persona física o moral, el uso, goce, o afectación de los mismos, en el cual se alojen instalaciones de infraestructura sobre la superficie o enterradas, de las industrias petrolera o eléctrica, a fin de que construyan, operen, inspeccionen y den mantenimiento a dichas instalaciones.

Para los efectos del párrafo anterior, la facilidad podrá aplicarse respecto de la constitución de servidumbres en la que la contraprestación o la indemnización se pague en una sola exhibición. Para otras modalidades

de servidumbres que se paguen periódicamente, o bien, para otras formas de uso o goce de bienes inmuebles, se estará a lo dispuesto en la regla 2.4.3., fracción VI.

Cuando no se proporcione la información de cualquiera de los datos requeridos en el complemento, los adquirentes o las personas físicas o morales a que se refiere esta regla, no podrán deducir o acreditar el costo del bien o el gasto que realicen, con base en el CFDI que el notario expida.

No deberá expedirse el complemento a que se refiere esta regla, en los siguientes casos:

- I. Tratándose de transmisiones de propiedad, cuando se realicen:
 - a) Por causa de muerte.
 - b) A título gratuito.
 - c) En las que el enajenante sea una persona moral.
 - d) En las que, en el mismo texto del instrumento que contenga la adquisición, se haga constar el convenio y aceptación de las partes de que será el propio enajenante quien expida el CFDI, por el importe total del precio o contraprestación convenidos o por el ingreso que, en su caso, corresponda por ley por la adquisición de que se trate.
 - e) En las que los enajenantes de dichos bienes sean personas físicas y éstas tributen en términos del Capítulos II del Título IV de la Ley del ISR; y el inmueble forme parte del activo de la persona física.
 - f) Derivadas de adjudicaciones administrativas, judiciales o fiduciarias, formalización de contratos privados traslativos de dominio a título oneroso; así como todas aquellas transmisiones en las que el instrumento público no sea por sí mismo comprobante del costo de adquisición.

II. Tratándose de indemnización o contraprestación que deriven de actos jurídicos que se celebren ante notarios públicos, mediante los cuales un propietario o titular de terrenos, bienes o derechos, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales permita a otra persona física o moral, el uso, goce, o afectación de los mismos, en el cual se alojen instalaciones de infraestructura sobre la superficie o enterradas, de las industrias petrolera o eléctrica, a fin de que construyan, operen, inspeccionen y den mantenimiento a dichas instalaciones en los casos de que:

- a) El receptor del ingreso sea persona física y expida directamente el comprobante fiscal.
- b) En los que, en el mismo texto del instrumento se haga constar el convenio y aceptación de las partes de que será el propio receptor del ingreso quien expida el CFDI, por el importe del ingreso.

Cuando ninguna de las partes entregue al notario público, inmediatamente después de la firma de la escritura el monto total de las retenciones establecidas en el último párrafo de 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 operaciones a que se refieren los párrafos primero y segundo de esta regla, siempre que en éste se señale en el elemento “Concepto”, atributo “Descripción”, el nombre y la clave en el RFC del notario que emitió o autorizó en definitiva el instrumento público notarial en donde conste la operación y además en dicho CFDI se incorpore el complemento a que se refieren los párrafos mencionados, expedidos por dichas sociedades.

Para los efectos del segundo párrafo de esta regla, las partes del contrato deberán entregar a los notarios que

expidan el CFDI a que se refiere la misma, inmediatamente después de la firma de la escritura el 20% del monto total de la operación realizada por concepto del ISR y el total del IVA que se traslade en la misma, dichos notarios deberán efectuar la retención y entero de dichas cantidades, teniendo la retención del ISR el carácter de pago definitivo. Los notarios deberán enterar los impuestos retenidos, a más tardar en los quince días siguientes a la firma de la escritura.

CFF 29, 29-A, RMF 2016 2.4.3.

Pago de contribuciones y gastos en transporte aéreo de pasaje y carga

2.7.1.25. Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, así como 18, fracción VIII y 90, sexto párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes que presten servicios de transporte aéreo de personas o de bienes, nacional o internacional, expedirán por los ingresos percibidos por dicho concepto el CFDI correspondiente.

Cuando dentro de las cantidades que se carguen o cobren al adquirente de dichos servicios de transporte, estén integradas cantidades cobradas por cuenta de terceros con los que tenga una relación jurídica y que no sean atribuibles como ingresos al transportista, estos prestadores de servicios deberán utilizar el complemento que al efecto publique el SAT en su portal, en el cual identificarán las cantidades que correspondan a contribuciones federales y a otros cargos o cobros, incluyendo para tales efectos la identificación del tercero mediante el uso del Código IATA (International Air Transport Association).

CFF 29, 29-A. LISR 18, 90. RISR 41.

Deducción de indemnizaciones de seguros con saldos vencidos de primas

3.3.1.1. Para los efectos del artículo 25, fracción III de la Ley del ISR, las instituciones de seguros podrán

deducir las cantidades que paguen a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado en las pólizas contratadas, aun cuando la prima no hubiese sido pagada en los términos del artículo 40 de la Ley sobre el Contrato de Seguro, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el saldo vencido de la prima no pagada se encuentre apoyado presupuestalmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal que corresponda o su equivalente a nivel estatal, municipal, o que la prima deba ser pagada por una dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, por una entidad federativa, por un municipio o por un órgano constitucional autónomo, por cuenta de los asegurados o de sus beneficiarios.
- II. Que la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, la entidad federativa, el municipio o el órgano constitucional autónomo, pague la prima a más tardar el 30 de junio del ejercicio inmediato siguiente a aquél por el que la institución de que se trate efectúa la deducción.
- III. Que, en su caso, la institución de que se trate haya realizado el registro contable del traspaso del saldo vencido de la prima no pagada conforme al Anexo 8.1.15 de la Circular Única de Seguros, publicada en el DOF el 13 de diciembre de 2010.

También podrán deducir las cantidades que paguen a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado en las pólizas contratadas en el ramo de daños, aun cuando la prima no hubiese sido pagada en los términos del artículo 40 de la Ley sobre el Contrato de Seguro, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el asegurado sea una empresa global.

Para estos efectos, se entenderá por empresa global, la persona moral residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que participe de manera directa o indirecta en el capital de cuando menos dos personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, o aquella residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que sea subsidiaria de una persona moral residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México que participe de manera directa o indirecta en el capital de cuando menos dos personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

- II. Que la cobertura del contrato de seguro tenga como objeto un riesgo situado en el territorio nacional.
- III. Que el ramo, las características del riesgo y las condiciones aplicables en la póliza de que se trate, sean idénticas o sustancialmente similares o análogas a aquellas contratadas entre la matriz de la institución de seguros de que se trate y el asegurado o, en su defecto, la matriz del asegurado.
- IV. Que la institución de seguros de que se trate haya distribuido cuando menos el 85% del riesgo individual asegurado, mediante su cesión a través de reaseguro facultativo a reaseguradoras extranjeras, registradas ante la Secretaría.
Para estos efectos, se entenderá por reaseguro facultativo, lo que defina como contrato de reaseguro facultativo la Circular Única de Seguros, publicada en el DOF el 13 de diciembre de 2010.
- V. Que la reaseguradora de que se trate haya aceptado en firme el reaseguro facultativo, con anterioridad a que ocurra el riesgo amparado.

VI. Que el asegurado pague la prima dentro de los ciento ochenta días inmediatos siguientes a la fecha de celebración del contrato de seguro.

De igual forma, podrán deducir las cantidades que paguen a los asegurados o a sus beneficiarios, cuando ocurra el riesgo amparado en las pólizas correspondientes a los seguros de grupo y seguros colectivos a que se refiere el Reglamento del Seguro de Grupo para la Operación de Vida y del Seguro Colectivo para la Operación de Accidentes y Enfermedades, publicado en el DOF el 20 de julio de 2009, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. La prima sea pagada total o parcialmente por los miembros del grupo o colectividad que corresponda, mediante un esquema de centralización de pagos operado por el contratante.
- II. El asegurado pague la prima dentro de los noventa días inmediatos siguientes a la fecha de celebración del contrato de seguro.

LISR 25, Ley sobre el Contrato de Seguro 40, 188, 191, Reglamento del Seguro de Grupo para la Operación de Vida y del Seguro Colectivo para la Operación de Accidentes y Enfermedades DOF 20/07/2009

Deducción de indemnizaciones de seguros con primas pagadas, pero no ingresadas a las instituciones de seguros

3.3.1.2. Para los efectos del artículo 25, fracción III de la Ley del ISR, las instituciones de seguros podrán deducir las cantidades que paguen a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado en las pólizas contratadas, aun cuando la prima o, en el caso de pago en parcialidades, la fracción de ella no hubiese sido ingresada a la institución de seguros de que se trate, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que la prima o, en el caso de pago en parcialidades, la fracción de ella, hubiese sido pagada por el asegurado, dentro del plazo

previsto en el artículo 40 de la Ley sobre el Contrato de Seguro.

- II. Que la prima por cobrar registrada contablemente o, en el caso de pago en parcialidades, la fracción de ella sea ingresada en la institución de seguros de que se trate, dentro de los cuarenta y cinco días naturales inmediatos siguientes a la fecha de celebración del contrato de seguro.

La institución de que se trate deberá mantener a disposición de las autoridades fiscales, la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos anteriores, durante el plazo establecido en el artículo 30 del CFF.

CFF 30, LISR 25, Ley sobre el Contrato de Seguro 40

Requisitos de deducciones que se extingan con la entrega de dinero

3.3.1.3. Para los efectos del artículo 27, fracción III de la Ley del ISR, se considera que el requisito de deducibilidad consistente en que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos autorizados por el SAT, sólo es aplicable a las obligaciones que se cumplan o se extingan con la entrega de una cantidad en dinero, por lo que están exceptuados aquellos casos en los cuales el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier otra forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

La excepción prevista en el párrafo anterior, no resulta aplicable a los actos u operaciones a que se refiere el artículo 32 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

LISR 27, Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita 32

Pago de indemnizaciones y devolución o restitución de primas, mediante cheque nominativo, sin expresión “para abono en cuenta del beneficiario”

3.3.1.4. Para los efectos del artículo 27, fracción III, cuarto párrafo de la Ley del ISR, las instituciones de seguros podrán pagar indemnizaciones y devolver o restituir primas, incluso parciales, mediante cheque nominativo sin que éste contenga la expresión “para abono en cuenta del beneficiario” en su anverso, siempre que el monto de la indemnización o de la prima no exceda de 4 VSM general vigente elevado al año y que se actualice en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Que la indemnización se pague o la prima se devuelva o restituya a una persona física menor de edad o mayor de 65 años de edad, una ama de casa, un jornalero, un trabajador eventual del campo o una persona física que únicamente perciba un salario mínimo general correspondiente a su área geográfica, siempre que al momento de recibir el pago, la devolución o la restitución, ésta declare bajo protesta de decir verdad que tiene tal calidad.
- II. Que la obligación de pagar la indemnización, de devolver o restituir la prima derive de un microseguro. Para estos efectos, se considerarán microseguros, aquellos productos registrados como tales de conformidad con el Capítulo 5.1 del Título 5 de la Circular Única de Seguros, publicada en el DOF el 13 de diciembre de 2010.

LISR 27

Requisitos para deducciones del pago de indemnizaciones y devolución o restitución de primas en microseguros

3.3.1.5. Para los efectos del artículo 27, fracción III, primer párrafo de la Ley del ISR, también se considera que se cumple con lo establecido en dicho párrafo, tratándose de los pagos de las indemnizaciones y

devolución o restitución de primas, que por concepto de microseguros realicen las instituciones de seguros a sus beneficiarios a través de giros telegráficos o mediante transferencias a entidades de ahorro y crédito popular autorizadas para operar como tales por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Para estos efectos se considerarán microseguros aquellos productos registrados como tales de conformidad con el Capítulo 5.1. del Título 5. de la Circular Única de Seguros, publicada en el DOF el 13 de diciembre de 2010.

LISR 27

Concepto y características de monederos electrónicos utilizados en la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres

3.3.1.6. Para los efectos del artículo 27, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, se entenderá como monedero electrónico cualquier dispositivo asociado a un sistema de pagos utilizado por los contribuyentes en la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, dichos sistemas de pagos deberán proporcionar, por lo menos, los servicios de liquidación y compensación de los pagos que se realicen entre los contribuyentes obligados por la presente disposición, los emisores de los monederos electrónicos y los enajenantes de combustibles.

Los monederos electrónicos deberán incorporar mecanismos tecnológicos de validación de la identificación del portador del mismo, los cuales deberán incluir, por lo menos, la autenticación del portador del monedero electrónico, los protocolos de seguridad del emisor del monedero electrónico, deberán contemplar que los métodos tecnológicos de autenticación se verifiquen directamente en las terminales que, para leer y procesar los monederos electrónicos, se habiliten en los puntos de venta de las estaciones de servicio.

Los monederos electrónicos a que se refiere esta regla, deberán estar limitados a la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres dentro del territorio nacional y no podrán utilizarse para disponer de efectivo, intercambiarse por títulos de crédito, así como para obtener bienes distintos a combustibles. El tipo de combustible, litros y monto de la adquisición de combustible deberá confirmarse por el usuario del monedero electrónico, a través de la autenticación tecnológica que se realice directamente en las terminales habilitadas en los puntos de venta de las estaciones de servicio.

LISR 27

Deducción de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, adquiridos a través de monederos electrónicos autorizados por el SAT

3.3.1.7. Para los efectos del artículo 27, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas y morales que adquieran combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, podrán deducir el pago por la adquisición de combustibles, así como las comisiones y otros cargos que cobre el emisor del monedero electrónico por sus servicios, con el CFDI y el complemento de estado de cuenta de combustibles para monederos electrónicos autorizados por el SAT, que acompañe el CFDI que expidan los emisores autorizados en términos de la regla 3.3.1.10., fracción III, por lo que las estaciones de servicio no deberán de emitir CFDI a los clientes adquirentes de combustibles, cuyas operaciones se realicen a través de monederos electrónicos autorizados por el SAT.

La deducción por la adquisición de combustibles, así como el acreditamiento de los impuestos trasladados podrá realizarse hasta que el contribuyente adquirente del combustible, cuente con el CFDI y el complemento a que se refiere el párrafo anterior y hasta por el monto que ampare el mismo.

Lo dispuesto en esta regla no exime a la estación de servicio enajenante, de cumplir con la obligación de expedir CFDI's por las operaciones realizadas con los monederos electrónicos de combustibles, para lo cual, deberá emitir con la misma periodicidad con la que recibe del emisor autorizado de monederos electrónicos el CFDI de egresos con el complemento de consumo de combustibles a que refiere la fracción IV de la regla 3.3.1.10., un CFDI en términos de la regla 2.7.1.24., en donde conste por tipo de combustible, el total de litros enajenados a través de los monederos electrónicos autorizados, el precio unitario, los impuestos trasladados y el importe total, así como, incluir en el campo "Atributo Descripción del Elemento Concepto" la clave de la estación de servicio enajenante, el número de folio del CFDI de egresos antes mencionado y la clave en el RFC del emisor autorizado que lo emite.

Los importes contenidos en el CFDI que emita la estación de servicio enajenante, en términos del párrafo anterior, deberá coincidir con el importe del CFDI de egresos y el complemento de consumo de combustibles a que refiere la fracción IV de la regla 3.3.1.10.

CFF 29, LISR 27, RMF 2016 2.7.1.24, 3.3.1.10.

En el artículo 48 del Reglamento se establece que para efectos del artículo 27, fracción III de la Ley, las erogaciones efectuadas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a que se refiere el artículo 94 de la Ley, pagadas en efectivo podrán ser deducibles, siempre que además de cumplir con todos los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para la deducibilidad de dicho concepto, se cumpla con la obligación inherente a la emisión del comprobante fiscal correspondiente por concepto de nómina. **IV.** Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

En cuanto al registro a que se refiere esta fracción es de mencionarse que en el artículo 28 del CFF se establecen las reglas a observar en cuanto a la contabilidad para aquellos contribuyentes que están obligados a llevarla y en forma complementaria en el Reglamento del CFF los artículos 33 a 35, se señalan las disposiciones relacionadas con la misma.

Ahora bien, de la lectura de las disposiciones antes mencionadas no se desprende la existencia de reglas para el debido registro contable de las erogaciones en que se incurran, ya que, únicamente, se refiere al registro oportuno y analítico de las transacciones correspondientes. Por lo anterior, consideramos que para el adecuado cumplimiento de este requisito se debe atender a la técnica contable, aplicada supletoriamente, para llevar a cabo la afectación de las cuentas contables que correspondan atendiendo a la naturaleza de la erogación de que se trate.

En la actualidad es importante la diferencia de conceptos que existen entre la determinación de la utilidad contable y la utilidad fiscal, como es el caso del ajuste anual por inflación deducible y deducción de inversiones actualizada, lo cual genera, en un momento dado, que dichos conceptos no queden registrados en la contabilidad del contribuyente, para lo cual mediante el artículo 44 del Reglamento de la Ley, se permite la utilización de cuentas de orden para cumplir con este requisito.

Al respecto, el C.P. Maximino Anzures, en su libro de contabilidad general, define a las cuentas de orden como "...aquéllas que se abren para registrar un movimiento de valores, cuando éste no afecta o modifica el balance de la empresa, pero cuya incorporación en libros es necesaria para consignar sus derechos o responsabilidades contingentes, establecer recordatorios en forma contable o controlar en general algunos aspectos de la administración".

Por lo anterior, es importante atender a las disposiciones fiscales aplicables a cada erogación y así, determinar el momento de su deducibilidad independientemente del criterio contable aplicable.

- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

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.

Mediante esta fracción se involucra al contribuyente en el proceso recaudatorio, toda vez que, si conforme a la Ley tiene la obligación de retener y enterar el impuesto en ella determinando, deberá hacerlo para tener derecho a la deducción correspondiente.

Como ejemplo de ello podemos citar la obligación de retener el impuesto en el caso de sueldos y salarios pagados, honorarios y arrendamientos pagados a personas físicas.

A partir de 2014 se incorpora un nuevo requisito que es el de que las deducciones que sean ingresos por salarios consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación.

El incumplimiento de esta obligación determina no poder hacer deducible la erogación correspondiente, sin que el contribuyente quede relevado de su responsabilidad solidaria por las cantidades no retenidas y enteradas oportunamente haciéndose acreedor al pago de los recargos, actualización y

sanciones respectivas conforme a lo dispuesto por los artículos 6, 26 fracción I, y 76 del CFF, lo cual representa una carga financiera excesiva.

No obstante, el artículo 54 del Reglamento establece que podrán deducirse los pagos cuyas retenciones se hayan enterado extemporánea pero espontáneamente, a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del ejercicio, siempre y cuando, se hubiesen pagado las cantidades enteradas extemporáneamente debidamente con actualización y recargos.

Es importante resaltar que el no enterar las cantidades retenidas, implica que el contribuyente cometa una falta que se asimila al delito de defraudación fiscal, conforme al artículo 109, fracción II del CFF.

Es de resaltarse que el requisito de retener y enterar el impuesto que proceda, se considera cumplido en el caso de que la persona moral obtenga copia de los documentos donde conste el pago de impuestos. Es decir, que en el caso de que no se haya retenido el impuesto correspondiente, la persona moral aún tiene la posibilidad de hacer deducible la erogación obteniendo copia de los pagos provisionales de la persona a la que se hicieron los pagos.

- VI.** 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.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

Con el objeto de lograr una “colaboración” entre el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, se establece como requisito de deducción, el que dicho impuesto sea expresamente trasladado en el documento correspondiente cuando los proveedores de bienes y servicios causen el mismo, logrando de esta manera el que dichos

proveedores cumplan con sus obligaciones en materia de este gravamen.

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

Atendiendo a lo dispuesto en la presente fracción en el caso de que un contribuyente otorgue préstamos a terceros a tasas inferiores de las que paga, el diferencial de tasas se considerará como no deducible. Más aún, en aquellos casos en que en dichos préstamos no se cobre interés alguno, el contribuyente no podrá deducir los intereses devengados por los préstamos contratados en la parte proporcional que corresponda a las cantidades otorgadas en préstamo.

En el artículo 45 del Reglamento de la Ley se establece el procedimiento para la determinación de los intereses deducibles.

Consideramos que la limitante a que hemos hecho referencia en la deducibilidad de intereses a cargo, no es aplicable a aquellos casos en que el contribuyente enajena bienes o presta servicios a crédito, generándose una cuenta por cobrar y en la cual no cobre, a su vez, intereses. Esto en virtud de que la disposición legal se refiere en aquellos casos en que se otorgan a su vez préstamos a terceros, lo cual no se da en el caso comentado.

En el 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.

El párrafo anterior establece que la deducibilidad de los intereses de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, estará en función a la deducibilidad de los bienes adquiridos o a la de los gastos incurridos con dichos recursos. Consideramos que esta disposición puede presentar problemas de aplicación en la práctica, ya que no en todos los casos será posible identificar el destino de los recursos obtenidos, principalmente en los casos de los gastos no deducibles.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 143 de la presente Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

Con lo dispuesto en este párrafo, se pretende lograr un efecto de simetría fiscal, ya que el momento en que la persona moral deduzca los intereses a que se refiere dicho párrafo, será aquél en que el perceptor de los mismos los considere como ingresos acumulables.

- VIII.** Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas 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; o en otros bienes

que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Con el objeto de evitar distorsiones en la base del impuesto y por tanto en su recaudación, en esta fracción se condiciona el momento de la deducción a aquél en el que el perceptor de la erogación correspondiente debe de considerarla como ingreso acumulable. Esto es, que con la finalidad de lograr simetría fiscal, se hace coincidir el momento de deducción y acumulación de la erogación respectiva.

En el caso de las erogaciones por concepto de donativos al condicionar su deducibilidad hasta el momento en que son efectivamente pagados es razonable, toda vez que, si tomamos en consideración que mediante la donación una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes, dicho acto no se puede llevar a cabo mediante el otorgamiento de un crédito, pues de lo contrario bastaría con reconocer el pasivo correspondiente para tener el derecho a la deducción, lo cual de ninguna manera sería aceptable.

Con esta limitación se evita la creación de pasivos que generen el derecho a una deducción cuyo pago pudiera ser indefinido, difiriéndose de esta manera la acumulación del ingreso correspondiente.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Se precisa que los pagos que se realicen con cheque se considerarán erogados en la fecha en que el mismo se cobre o sea transmitido (excepto procuración), lo cual sujeta la

efectividad de una deducción a situaciones fuera de control del contribuyente, que dependen de acciones de terceros.

Consideramos que esta situación debiese ser simplificada por la autoridad, para evitar la necesidad de acudir a nuestros tribunales para dirimir este asunto.

Resulta excesiva esta disposición, además de que no es clara en cuanto a transacciones ejecutadas y pagadas dentro del propio ejercicio, a diferencia de aquéllas que lo son en ejercicios distintos, por lo que pueden llegar a presentarse situaciones absurdas.

El artículo 102 del Capítulo VII (Del Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras), del Título II del Reglamento, señala que se podrá efectuar la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre el cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio. Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquél al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que el cheque se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria y la fecha en que efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

- IX.** Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:
- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.
 - b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y

salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.

- c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

Esta disposición pretende limitar la deducción de honorarios al Consejo de Administración, al Administrador Único y al Comisario de las sociedades, así como el evitar que dichos honorarios se determinen una vez que se conozcan los resultados de la empresa para tratar de impedir que con dichos honorarios se manipulen los resultados fiscales.

La limitante anterior hoy resulta obsoleta, considerando que la tasa de deducción y la tasa máxima de causación de la persona física son iguales, por lo que no se derivarían beneficios asimétricos a los contribuyentes.

Conforme a la redacción del texto que se comenta, en caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos establecidos, no será deducible la erogación de los conceptos antes mencionados en su totalidad y no solamente el excedente, por no permitirlo en forma expresa dicha disposición.

En nuestra opinión, en caso de que un contribuyente no pueda efectuar alguna o algunas de las comparaciones señaladas en los incisos a), b) y c) de la fracción que nos ocupa, como pudiera ser el caso de sociedades controladoras que generalmente no tienen empleados, no sería aplicable la limitante correspondiente.

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Quinta Época

Sala Regional del Noroeste I

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

No. 54, Año V, Junio 2005

Página 482

Criterio aislado

FUNCIONARIOS DE MAYOR JERARQUÍA QUE SE DEBE ENTENDER COMO TALES, PARA EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN A QUE HACE ALUSIÓN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN X, INCISO A) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .- Para efecto de los requisitos de deducibilidad de las gratificaciones u honorarios que se otorgan a los administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se requiere que el importe

anual establecido para cada persona no sea superior, al sueldo anual que devengue el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad, en esos términos lo dispone el inciso a) de la fracción X del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el año 2003, aun y cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta y ningún otro ordenamiento legal precisen, que debe entenderse por "el funcionario de mayor jerarquía", por lo que ante esa ausencia en la Ley, acudiéndose a la doctrina, se conoce que el funcionario de mayor jerarquía en la empresa será siempre el administrador único o el presidente del consejo de administración y, su sueldo anual es el que debe de servir como límite para determinar la percepción anual deducible de cada uno de los funcionarios, a los que refiere el precepto transcrito, luego, si una empresa desea gozar de ese beneficio fiscal de la deducción en comento, debe designar al funcionario de mayor jerarquía que dentro del consejo de administración llevará las facultades de dirección, administración, gerencia o vigilancia de la empresa y que además le otorgue un sueldo. (15)

Juicio No. 700/03-01-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste 1 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, e1 2 de octubre de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia Marisela Villanueva Olvera.- Secretaria: Lic. Clemencia González González.

Registro No. 2002895

Localización:

Décima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XVII, Febrero de 2013

Página: 1165

Tesis: 2ª. XIII/2013 (10ª.)

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. *El citado precepto, al establecer límites para deducir los gastos erogados por el patrón por el pago de honorarios o gratificaciones a sus administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros de su consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no prohíbe la deducción por dichas erogaciones, sino que únicamente las limita en la medida en que no deben exceder los parámetros previstos en el propio numeral, a efecto de evitar fenómenos de elusión fiscal por los empleadores que otorguen elevados honorarios o gratificaciones a sus funcionarios de más alto nivel para disminuir la carga tributaria al aumentar el monto de la deducción, ante la posibilidad que otorga la normativa mercantil de que dichos cargos recaigan en los propios socios o sus familiares, además, porque fácilmente podrían encubrir el reparto de dividendos u otros conceptos mediante gratificaciones cuantiosas. En esa tesitura, el artículo 31, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece trato diferenciado alguno, pues todos los contribuyentes que pretendan deducir ese tipo de erogaciones deben cumplir los requisitos previstos al efecto.*

Amparo directo en revisión 2532/2012. Merrill Lynch México, S.A. de C.V., Casa de Bolsa. 14 de noviembre de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López.

Registro No. 2002896

Localización:

Décima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XVII, Febrero de 2013

Página: 1166

Tesis: 2ª. XIV/2013 (10ª.)

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *El citado precepto, al establecer límites para deducir los gastos erogados por el patrón por el pago de honorarios o gratificaciones a sus administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros de su consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no torna ruinoso o confiscatorio el gravamen, al no prohibir la deducción por dichas erogaciones, sino únicamente limitarlas, además de que las condicionantes se encuentran proyectadas a evitar fenómenos de elusión fiscal por los empleadores que otorguen elevados honorarios o gratificaciones a sus funcionarios de más alto nivel para disminuir la carga tributaria al aumentar el monto de la deducción, ya que la legislación mercantil autoriza que dichos cargos recaigan en los propios socios o sus familiares, por lo que fácilmente podrían encubrir el reparto de dividendos u otros conceptos mediante gratificaciones cuantiosas, lo que además incidiría en perjuicio de los trabajadores de la empresa, pues el monto que se les repartiría de las utilidades sería menor. En esa tesitura, los referidos límites persiguen fines reales y objetivos, al dirigirse a evitar que los patrones contribuyan para los gastos públicos de manera hipotética, inverosímil o ilusoria, por lo que constituyen una medida racional al encontrarse edificada a procurar que exista cierta relación entre los emolumentos otorgados a quienes ocupen los cargos de alto nivel de la empresa, con los sueldos y salarios anuales devengados por su personal, así como a incentivar que el contribuyente realice mayores inversiones para la generación del ingreso, a efecto de incrementar el monto total de sus demás deducciones, al margen de que los parámetros fijados por el legislador no tienen como finalidad directa aumentar el monto de la recaudación tributaria, sino que el patrón pague lo que realmente deba enterar por concepto de impuesto sobre la renta, sin artificios, prácticas y maquinaciones indebidas.*

Amparo directo en revisión 2532/2012. Merrill Lynch México, S.A. de C.V., Casa de Bolsa. 14 de noviembre de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López.

- X.** Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de 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.

En relación con esta fracción, el artículo 15-B del CFF establece lo siguiente:

“Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras, requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos; o bien, los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por 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.”

- XI.** Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

En el caso de vales de despensa, se establece como requisito que este beneficio se otorgue exclusivamente mediante monedero electrónico, para facilitar un mejor control.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados.

El artículo 7 de la Ley, en su penúltimo párrafo, define el concepto de “previsión social”. Esta definición incluye el necesario cumplimiento de dos aspectos: a) que los gastos sean para satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, y b) que los beneficios se otorguen a todos los trabajadores.

Con esto presente, la inclusión o no de una erogación como gasto de previsión social será materia de interpretación, lo que podría dar cabida a diversos conceptos que tradicionalmente eran ofrecidos a sus trabajadores por algunos contribuyentes.

Resalta en primer lugar la distinción que hace la ley en cuanto al tratamiento aplicable a la generalidad de prestaciones de previsión social respecto del que debe observarse para algunas en lo particular, a saber: aportaciones de seguridad social, aportaciones a fondos de ahorro, a fondos de pensiones y jubilaciones, y erogaciones por gastos médicos y primas de seguros de vida.

Asimismo, destaca la aplicación del concepto de “generalidad”, así como la gran contingencia que representa el no cumplir con el mismo, pues ello implicaría la no deducibilidad del gasto total y no tan sólo del excedente.

Respecto de las erogaciones por concepto de previsión social a favor de los trabajadores, se incluye en el artículo 48 del Reglamento la mecánica para el cálculo del mencionado promedio aritmético, respecto del caso de trabajadores sindicalizados, no incluyéndose el caso de los no sindicalizados.

Debido a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional lo dispuesto por los párrafos cuarto y último de la fracción XII del artículo 31 de la LISR que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y que se incluyeron en el texto de la fracción que nos ocupa, a partir del 1 de enero de 2016, dichos párrafos cuarto y últimos fueron derogados. A continuación se transcribe la tesis de jurisprudencia mencionada.

El artículo 50 del Reglamento dispone que los contribuyentes podrán deducir las primas de seguros de gastos médicos que efectúen, cuando los beneficios de dichos seguros, además de otorgarse a sus trabajadores, se otorguen al cónyuge, a la persona con quien viva en concubinato o los ascendientes o descendientes en línea recta, de dichos trabajadores.

Por otro lado el artículo 49 reglamentario, establece los requisitos que deben cumplir los fondos de ahorro para que las aportaciones que efectúen los contribuyentes a los mismos, sean deducibles.

Por su parte, el artículo 46 del Reglamento condiciona la deducibilidad de los gastos por concepto de previsión social a que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las erogaciones se efectúen en territorio nacional, excepto las relacionadas con trabajadores que presten sus servicios en el extranjero.*
- b) Que se efectúen en relación con trabajadores del contribuyente y, en su caso, con el cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o con los ascendientes o descendientes, cuando dependan económicamente del contribuyente, incluso cuando tengan parentesco civil, así como los menores de edad que satisfaciendo el requisito de dependencia económica vivan en el mismo*

domicilio del trabajador. En el caso de prestaciones por fallecimiento no será necesaria la dependencia económica.

Por último, el artículo 47 al Reglamento, el cual señala que cuando las prestaciones de previsión social excedan de los límites establecidos en la fracción que nos ocupa, el excedente sólo será deducible cuando el contribuyente cubra por cuenta del trabajador el impuesto que corresponda a dicho excedente, considerándose el importe de dicho impuesto como ingreso para el trabajador por el mismo concepto y efectúe asimismo las retenciones correspondientes.

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Tesis: P./J. 129/2006

Semanario Judicial de la Federación

Novena Época 173886 2 de 6

Pleno

Tomo XXIV,

Noviembre de 2006, página 5

Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año, viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, en virtud de que los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, reciben un tratamiento distinto en razón de la forma en que se organicen sus trabajadores. Así, para este Alto Tribunal es evidente que la referida deducción se hace depender de la eventualidad de que sus trabajadores estén sindicalizados o no, así como del monto correspondiente a las prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores, situación que se refiere a relaciones laborales, las cuales, en este aspecto, no son relevantes para efectos del impuesto sobre la renta -cuyo objeto lo constituye el ingreso del sujeto pasivo-. De esta manera, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el monto deducible por concepto de gastos de previsión social, lo que repercute

en la cantidad total del impuesto a pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo. Además, lo mismo acontece en el caso de los patrones que no tienen trabajadores sindicalizados, pues en este supuesto también se limita injustificadamente el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, ya que no pueden exceder de un tope monetario, vinculado al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, violándose la equidad tributaria.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 41/2005-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de junio de 2006. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número 129/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil seis.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Concepto de vale de despensa

3.3.1.15. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, se entenderá por vale de despensa, aquél que independientemente del nombre que se le designe, se proporcione a través de monedero electrónico y permita a los trabajadores que lo reciban, utilizarlo en establecimientos comerciales ubicados dentro del territorio nacional, en la adquisición de artículos de consumo que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Los vales de despensa, no podrán ser canjeados por dinero, ya sea en efectivo o mediante títulos de crédito, o utilizados para retirar el importe de su saldo en efectivo, directamente del emisor o a través de cualquier tercero, por cualquier medio, incluyendo cajeros automáticos, puntos de venta o cajas registradoras, entre otros, tampoco podrán utilizarse para adquirir bebidas alcohólicas o productos del tabaco.

LISR 27

Características de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.16. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, se entenderá como monedero electrónico de vale de despensa, cualquier dispositivo tecnológico que se encuentre asociado a un sistema de pagos, que proporcione, por lo menos, los servicios de liquidación y compensación de los pagos que se realicen entre los patrones contratantes de los monederos electrónicos, los trabajadores beneficiarios de los mismos, los emisores autorizados de los monederos electrónicos y los enajenantes de despensas.

Los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa, podrán determinar libremente las características físicas de dichos monederos, siempre y cuando se especifique que se trata de un monedero electrónico utilizado en la adquisición de despensas.

LISR 27, RMF 2016 3.3.1.15.

Requisitos para ser emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.17. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, las personas que deseen obtener autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Ser persona moral que tribute en el Título II de la Ley del ISR, y que dentro de su objeto social se encuentre la emisión de vales o monederos electrónicos.
- II. Estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- III. Mantener un capital social suscrito y pagado de por lo menos \$10'000,000.00 (Diez millones de pesos M.N.) durante el tiempo que la autorización se encuentre vigente.

IV. Cumplir con lo dispuesto en las siguientes fichas de trámite, en el orden en que se citan:

- a) 80/ISR “Inscripción al taller tecnológico dirigido a contribuyentes interesados en obtener la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.
- b) 9/ISR “Solicitud de validación y opinión técnica del cumplimiento de requisitos tecnológicos y de seguridad para solicitar la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A; y
- c) 10/ISR “Solicitud de autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.

LISR 27, LA 68, RMF 2016 3.3.1.16.

Vigencia de la autorización del emisor de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.18. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, la autorización como emisor de monederos electrónicos de vales de despensa, tendrá vigencia por el ejercicio fiscal en el que se otorgue.

En tanto continúen vigentes los supuestos bajo los cuales se otorgó la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa y se sigan cumpliendo los requisitos correspondientes, la autorización mantendrá vigencia por el siguiente ejercicio fiscal, siempre que los emisores autorizados presenten en el mes de agosto, el aviso establecido en la ficha de trámite 11/ISR “Aviso para continuar emitiendo monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.

Aquellos emisores de monederos electrónicos de vales de despensa, que hubiesen obtenido la autorización durante los meses de agosto a diciembre del ejercicio

de que se trate, mantendrán vigencia por dicho ejercicio y por el inmediato posterior.

El emisor de monederos electrónicos de vales de despensa que no presente en tiempo y forma el aviso a que se refiere la presente regla, podrá solicitar una nueva autorización en el mes de enero del siguiente año a aquél en que no presentó el aviso de referencia.

LISR 27, RMF 2016 3.3.1.17.

Obligaciones del emisor de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.19. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, el emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa, deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Permitir y facilitar la realización de actos de verificación y de supervisión por parte del SAT, de manera física o remota, respecto de los sistemas, operación, resguardo, seguridad de la información y/o cualquier otra de las obligaciones relacionadas con la autorización.
- II. Concentrar la información de las operaciones que se realicen con los monederos electrónicos de vales de despensa, en un banco de datos que reúna elementos de seguridad e inviolabilidad, mismo que deberá mantenerse a disposición de las autoridades fiscales y facilitar el acceso por medios electrónicos.
- III. Registrar y mantener actualizado el banco de datos a que se refiere la fracción anterior, con la siguiente información que el patrón deberá proporcionar al emisor: el nombre, denominación o razón social, el número de registro patronal, el RFC y el domicilio fiscal del patrón contratante de los monederos electrónicos, la asignación de recursos de cada monedero electrónico de vales de despensa, el nombre, clave en el RFC, CURP y en su caso, el número de seguridad social (NSS) del trabajador

beneficiario del monedero electrónico de vales de despensa. Adicionalmente, el banco de datos deberá contener los saldos de los monederos electrónicos que le fueron asignados y el número de identificación del monedero, así como los datos de las operaciones realizadas con los mismos.

- IV. Emitir a los patrones contratantes de los monederos electrónicos de vales de despensa un comprobante en formato CFDI por las comisiones y otros cargos que cobran a los patrones contratantes, que contenga un complemento de vales de despensa en el que se incluya, al menos, el nombre y clave en el RFC del trabajador titular de cada monedero electrónico de vale de despensa, así como los fondos y saldos de cada cuenta, en términos de la regla 2.7.1.8.

Los patrones contratantes de los monederos electrónicos de vales de despensa, sólo podrán deducir los vales de despensa efectivamente entregados a los trabajadores y de los cuales proporcionaron al emisor autorizado la información establecida en la fracción anterior.

- V. Afiliar a comercios enajenantes de despensas, a través de la celebración de contratos, a efecto de que en dichos comercios pueda ser usado el monedero electrónico de vales de despensa, para lo cual utilizarán los prototipos que presentaron en términos del numeral 2 de la ficha de trámite 10/ISR “Solicitud de autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa” contenida en el Anexo 1-A. Tratándose de emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa que también enajenan despensas con sus propios monederos electrónicos autorizados en lugar del contrato, deberán conservar como parte de su contabilidad,

registros que permitan identificar que los monederos electrónicos únicamente fueron utilizados para la adquisición de despensas; cuando afilien a otros comercios deberán celebrar los contratos de referencia.

Asimismo, deberán publicar en su página de Internet una lista de los comercios afiliados.

- VI. Celebrar contratos directos con los patrones contratantes de los monederos electrónicos de vales de despensa, cumpliendo con los requisitos del numeral 2 de la ficha de trámite 10/ISR “Solicitud de autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa” contenida en el Anexo 1-A.
- VII. Presentar conforme a lo establecido en la ficha de trámite 12/ISR “Aviso para la actualización de datos de los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.
- VIII. Cumplir con la lista de verificación contenida en la ficha de trámite 9/ISR “Solicitud de validación y opinión técnica del cumplimiento de requisitos tecnológicos y de seguridad para solicitar la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.
- IX. Mantener a disposición de las autoridades fiscales la información de las operaciones realizadas con los monederos electrónicos de vales de despensa, así como cualquier información y documentación relacionada con la autorización, durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.

CFF 29, 29-A, 30, LISR 27, RMF 2016 2.7.1.8, 3.3.1.17, 3.3.1.22.

Verificación del cumplimiento de requisitos y obligaciones del emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.20. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, el SAT a través de la AGCTI, podrá realizar en cualquier momento la verificación del cumplimiento de requisitos y obligaciones relacionadas con los sistemas, operaciones, resguardo y seguridad de la información, establecidas para los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa, a efecto de que continúen autorizados para operar.

Cuando la AGCTI detecte que el emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa ha dejado de cumplir con alguno de los requisitos y obligaciones en materia de sistemas, operaciones, resguardo y seguridad de la información establecidos en las disposiciones fiscales, notificará a dicho emisor los incumplimientos detectados, otorgándole un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, para que el emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa presente, aclaración conforme a la ficha de trámite 108/ISR “Informe para desvirtuar los incumplimientos que fueron detectados durante la verificación del cumplimiento de requisitos y obligaciones del emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa” del Anexo 1-A, con el cual desvirtúe dichos incumplimientos que fueron resueltos o manifieste lo que a su derecho convenga. Cuando el emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa, desvirtúe o resuelva los incumplimientos de que se trate, continuará operando al amparo de su autorización.

Si transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior, el emisor autorizado de monederos electrónicos de vales de despensa no desvirtúa o comprueba el cumplimiento de los requisitos y

obligaciones relacionadas con los sistemas, operaciones, resguardo y seguridad de la información, o bien, cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal detecte que los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa han dejado de cumplir con los requisitos establecidos en las fracciones I, II, III y IV de la regla 3.3.1.17. y las obligaciones de las fracciones III, IV, V, VI y IX de la regla 3.3.1.19., se hará del conocimiento de la AGJ, para que proceda a revocar la autorización otorgada.

LISR 27, RMF 2016 3.3.1.17, 3.3.1.19.

Causas de revocación de la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.21. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, el SAT podrá revocar la autorización para emitir monederos electrónicos de vales de despensa, por cualquiera de las siguientes causas:

- I. Cuando la autoridad fiscal detecte que los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa han dejado de cumplir con los requisitos establecidos en la regla 3.3.1.17.
- II. Cuando se informe a la AGJ, el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en la regla 3.3.1.19., una vez aplicado el procedimiento previsto en la regla 3.3.1.20.

Al emisor de monederos electrónicos de vales de despensa que le haya sido revocada su autorización, no podrá obtenerla de nueva cuenta en los 12 meses posteriores a aquél en el que le haya sido revocada.

Los monederos electrónicos de vales de despensa emitidos durante el periodo de vigencia de la autorización y que a la fecha de revocación no hayan sido utilizados, podrán redimirse hasta agotar el saldo original de los mismos, siempre y cuando éstos hayan sido efectivamente entregados a los beneficiarios para su uso.

LISR 27, RMF 2016 3.3.1.16, 3.3.1.17, 3.3.1.19, 3.3.1.20.

Información publicada en la página de Internet del SAT y aviso de actualización de datos de los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa

3.3.1.22. Para los efectos del artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del ISR, la denominación o razón social, el nombre comercial, el domicilio fiscal, la dirección web de la página de Internet y la clave en el RFC de los emisores autorizados, revocados y no renovados de monederos electrónicos de vales de despensa, se darán a conocer a través del Portal del SAT.

Los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa, deberán informar sobre los cambios de la denominación o razón social, el nombre comercial, el domicilio fiscal, la dirección web de la página de Internet y la clave en el RFC, dentro de los diez días siguientes a aquél en que se dio el hecho, lo anterior se llevará a cabo conforme a lo señalado en la ficha de trámite 12/ISR “Aviso para la actualización de datos de los emisores autorizados de monederos electrónicos de vales de despensa”, contenida en el Anexo 1-A.

LISR 27, RMF 2016 3.3.1.17, 3.3.1.19.

- XII.** Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o

dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

Con el objeto de desanimar el uso de prácticas indeseables consistentes en la contratación de primas de seguros, en los cuales durante su vigencia se otorgarán préstamos importantes, desvirtuando así su naturaleza, se precisa que en caso de que esta situación se dé, las primas correspondientes se considerarán no deducibles. Es importante destacar que esta disposición señala que no se otorguen préstamos a persona alguna, ya sea la persona moral asegurada, beneficiarios, familiares o cualquier otra persona que tenga o no relación con ésta.

En el artículo 50 del Reglamento de la Ley se establecen las reglas a observar para la deducibilidad de las primas pagadas por seguros de hombre clave y que son a los que se refiere el segundo párrafo de la fracción que se comenta.

- XIII.** Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

Para determinar aquellos casos en los cuales exista un excedente no deducible en atención a lo dispuesto por la presente fracción, se deberá tomar en consideración el mercado al que ocurre como demandante o adquirente el contribuyente para así, determinar si el costo en que se incurrió corresponde a éste o no. Se puede presentar el caso en el que por las características de esta mercancía exista un sólo proveedor de la misma por lo que en este caso ese será el mercado, y por lo tanto, el que habrá de tomarse en consideración para aplicar la disposición en comento.

Al ser este impuesto autodeterminable, estimamos que corresponde al contribuyente demostrar en su momento que cumple con este requisito. Sin embargo, como cuestión de principio, debemos considerar que mientras las adquisiciones o intereses deriven de transacciones con terceros que no se

reputen partes relacionadas, el precio pactado debe considerarse que corresponde a mercado, mientras que si la transacción es con una parte relacionada, el contribuyente deberá comprobar tal apego al mercado.

En relación con los intereses en cuanto a la limitación de que correspondan a precios de mercado, no permitiéndose la deducción de cualquier monto excedente, consideramos que su correcta aplicación no será sencilla, pues aunque se cuenta con abundante información respecto de los mercados financieros, es verdaderamente compleja la determinación de una tasa de interés de mercado, atendiendo a las múltiples características de cada crédito (v.gr. moneda, plazo, garantías, calidad del deudor, oferta-demanda, monto del crédito, etc.).

- XIV.** Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.
- XV.** Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

- a)** Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, 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.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

Lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción será 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 informe de dichos créditos a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

Lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción será 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 cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial 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.
- c)** Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

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.

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

Tratándose de cuentas por cobrar que tengan una garantía hipotecaria, solamente será deducible el cincuenta por ciento del monto cuando se den los supuestos a que se refiere el inciso b) anterior. Cuando el deudor efectúe el pago del adeudo o se haga la aplicación del importe del remate a cubrir el adeudo, se hará la deducción del saldo de la cuenta por cobrar o en su caso la acumulación del importe recuperado.

Tomando en consideración que la percepción de ingresos en crédito genera en el contribuyente la acumulación de los mismos y en consecuencia el pago del impuesto, mediante la presente fracción se reconoce que en aquellos casos que no haya sido posible cobrar dicho crédito en su totalidad, se podrá deducir el importe no cobrado, siempre y cuando se cumplan con los supuestos establecidos en la disposición que comentamos.

Como puede observarse, son dos los posibles momentos en que puede llevarse a cabo la deducibilidad de cuentas incobrables: 1) cuando se consuma el plazo de prescripción; o 2) antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

En cuanto al primer supuesto, el de la prescripción, es de mencionarse que conforme al artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal, se entiende por prescripción al medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la Ley. A la adquisición de bienes en virtud de la posesión se le denomina prescripción positiva y a la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa, esto conforme al artículo 1136 del referido ordenamiento.

La prescripción negativa, es decir, la liberación del cumplimiento de la obligación del deudor, se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley de conformidad con el artículo 1158 del Código precitado, siendo

precisamente este momento en que la Ley permite la deducibilidad de la cantidad no cobrada por haber quedado el deudor liberado de su pago.

Para determinar cuándo se ha consumado el plazo de prescripción, se debe atender al tipo de documento en el que se consagra el derecho del crédito a favor del contribuyente; al respecto, a continuación mostramos los diferentes plazos que establecen las leyes aplicables para que se consuma la prescripción negativa.

CLASE DE DOCUMENTO	PLAZO
<i>Letra de cambio</i>	<i>Tres años a partir del: Vencimiento de la letra. Vencimiento para que sean presentadas para su aceptación, en el caso de letras pagaderas a cierto tiempo vista. Vencimiento para que sea presentada para su pago, en el caso de letras a la vista. (1)</i>
<i>Pagaré</i>	<i>(2) Mismo plazo letra de cambio.</i>
<i>Cheque</i>	<i>Seis meses, contados desde que concluya el plazo de presentación para su pago (3 y 4) en el caso del último tenedor del documento.</i>
<i>Facturas ventas</i>	<i>por Un año, en el caso de mercaderes al por menor, por las ventas que hayan hecho de esa manera al fiado, contando desde el día en que se efectuó la venta. (5)</i>
<i>Facturas ventas</i>	<i>por Dos años, en el caso de cualquier comerciante para cobrar el precio de objetos vendidos a personas que no fueran revendedoras, contados desde el día en que fueron entregados los objetos si la venta no se hizo a plazo. (6)</i>
<i>Facturas ventas</i>	<i>por Diez años, para las ventas de mayoreo y en los casos en que el Código no establezca un plazo más corto. (7)</i>

(1) Artículo 165 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; (2) Artículo 174 L.G.T.O.C. (3) Artículo 192

L.G.T.O.C. (4) El Artículo 181 de la misma Ley; (5) Artículo 1043 fracción I del Código de Comercio; (6) Artículo 1161, fracción II del Código Civil para el Distrito Federal, o el plazo que señalen los Códigos Civiles de los Estados; (7) Artículo 1047 del Código del Comercio.

Es de señalarse que si en el ejercicio en que se dé la prescripción, con base en los plazos antes citados, no se efectuó la deducción correspondiente, ésta no se podrá efectuar en ejercicios posteriores por así establecerlo, expresamente, la fracción que se comenta.

El otro momento en que es posible llevar a cabo la deducción del concepto que nos ocupa, es cuando se presenta la imposibilidad práctica de cobro, lo cual corresponderá al contribuyente demostrar. Atinadamente, el segundo párrafo de esta fracción precisa que puede haber casos adicionales y distintos a los específicamente contemplados.

En el supuesto de recuperar una cantidad considerada, en su momento como crédito incobrable, ésta deberá considerarse como ingreso acumulable en el ejercicio que se lleve a cabo, en atención a lo dispuesto en el artículo 18 fracción V de la Ley.

Por lo que hace a las instituciones de crédito, éstas sólo podrán deducir las cuentas incobrables cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Para efectos de la determinación del ajuste anual por inflación acumulable o deducible a que se refiere el artículo 44 de la Ley, conforme al artículo 45 en su penúltimo párrafo nos menciona que 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 artículo 88 del Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Contribuyentes relevados de presentar aviso relativo a deducciones por pérdidas por créditos incobrables

3.3.1.23. Para los efectos del artículo 27, fracción XV, inciso a), último párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes tendrán por cumplido el requisito de presentar la información a que se refiere la citada fracción, siempre que hayan optado por dictaminarse y dicha información se manifieste en el Anexo del dictamen fiscal denominado “CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.

CFF 31 LISR 27

- XVI.** Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

La presente fracción tiene como finalidad hacer coincidir el momento de deducción de las partidas en ella señaladas y aquél en que se obtiene el ingreso relativo a las operaciones citadas, en el caso de que se haya ejercido la opción correspondiente en los términos de la fracción III del artículo 17 de la Ley, que se refiere precisamente a los ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero.

- XVII.** 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 esta Ley.

En términos generales, los requisitos que para este tipo de comisiones establece el artículo 52 del Reglamento, se refieren a que, será necesario demostrar que los perceptores de estos conceptos están registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presentan declaración periódica del Impuesto Sobre la Renta en dicho país.

Asimismo, es de mencionarse que por los pagos efectuados al extranjero por los conceptos señalados, el contribuyente mexicano no tiene obligación de retener Impuesto Sobre la Renta en virtud de que el servicio es prestado fuera del territorio nacional y en consecuencia, la fuente de riqueza se encuentra en el extranjero, salvo que se trate de mediaciones pagadas a residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, en cuyo caso se deberá retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta.

- XVIII.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de los plazos a que se refiere el artículo 76 de esta Ley las declaraciones informativas se deberán presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, asimismo, las fracciones V y VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que dicha información deberá presentarse, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 25 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 76 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Tesis: 2ª. CLVI/2003

Semanario Judicial de la Federación

Novena Época 182555 4 de 9

Segunda Sala Tomo XVIII,

Diciembre de 2003, página 110

Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa)

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN V, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LA DEDUCCIÓN DE LOS PAGOS POR SALARIOS DEBEN CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 118, FRACCIÓN I Y 119 DE ESE ORDENAMIENTO, NO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

De las citadas disposiciones se advierte que fue voluntad del legislador sujetar la procedencia de las deducciones por concepto de salarios a diversos requisitos de retención, entrega, inscripción, registro, pago y forma, ya que por medio de ellas puede disminuirse la utilidad fiscal del contribuyente y, en consecuencia, la base gravable sobre la que se aplicará la tasa que determinará el impuesto a pagar, pues mientras mayores sean las deducciones, menor será la base gravable y, lógicamente, el impuesto a pagar. Asimismo, los requisitos contenidos en los artículos 118, fracción I y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tienen como objetivo impedir que los contribuyentes puedan

deducir los pagos de salarios efectuados a sus trabajadores, sino, por un lado, acreditar la retención exigida por el artículo 113 de esa ley y la entrega de las cantidades que pretende deducir, es decir, aquellas a las que se refieren los artículos 115 y 116 y, por otro, demostrar el cumplimiento de las obligaciones que giran en torno del crédito al salario, sin que, además, puedan constituir aspectos formales incorporados con ánimo recaudatorio, pues dichos requisitos no son únicamente exigencias formales, ni están relacionados de manera exclusiva con la retención y el entero de impuestos. En congruencia con lo anterior, el artículo 31, fracción V, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con las exigencias que establecen los citados artículos 118, fracción I y 119, no se incrementa artificialmente la base gravable, ni la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, toda vez que el mencionado artículo 31, fracción V, segundo párrafo, solamente prevé que las deducciones que el contribuyente pretende efectuar por pagos de salarios están condicionadas al cumplimiento de los requisitos contenidos en dichas disposiciones, los cuales son condiciones mínimas para acreditar, finalmente, que la deducción realizada, así como el resultado fiscal obtenido, se encuentran apegados a la ley.

Amparo en revisión 419/2002. Personal Asociado Temporal, S.C. 7 de noviembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Rolando Javier García Martínez

En el párrafo anterior, se establecen los plazos en que deben cumplirse los requisitos para que puedan efectuarse las deducciones, los cuales se pueden agrupar como sigue:

- a) Requisitos que para cada deducción establece la Ley. Al realizarse las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio.*
- b) Obtención de documentación comprobatoria. A más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.*
- c) Entero de retenciones por pagos a terceros y obtención de comprobantes en los que conste que el Impuesto al Valor Agregado se trasladó en forma expresa y por separado. En los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales.*
- d) Presentación de las declaraciones informativas a que se refiere esta Ley. En los plazos que establece esta Ley y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente.*

Independientemente de lo anterior, se establece que la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de gastos

deducibles deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción. En relación con lo anterior, el artículo 53 del Reglamento establece que tratándose de gastos deducibles de servicios públicos o contribuciones locales o municipales, cuya documentación comprobatoria se expida con posterioridad a la fecha en que prestaron los servicios o se causaron las contribuciones, los mismos podrán deducirse en el ejercicio en que efectivamente se obtuvieron o se causaron, aun cuando la fecha del comprobante respectivo sea posterior.

XIX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

No se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el

manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos.

XXI. Que tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.
- b) Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:
 1. Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.
 2. Para formar fondos y haberes de retiro de socios.
 3. Para formar fondos para primas de antigüedad.
 4. Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la sociedad cooperativa.

- c) Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de

previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

- XXII.** Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

GASTOS NO DEDUCIBLES

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

Esta limitante, simplemente pretende que las cantidades que el contribuyente entrega a sus empleados y que acredita con cargo a montos que corresponden al fisco federal, y consecuentemente, no le representan un costo, no sean indebidamente deducidas.

- II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 36 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

Mediante esta disposición se prohíbe la deducibilidad de los gastos relacionados con inversiones no deducibles tales

como: casas de recreo, casas habitación o comedores que no se destinen a todos los trabajadores, embarcaciones sin concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, etc., lo cual parece acertado, ya que, si la inversión no es estrictamente indispensable para los fines del negocio, los gastos relativos deberán correr la misma suerte.

En lo que se refiere a la deducción de gastos relacionados con inversiones en automóviles y aviones, se establece que serán deducibles en la proporción en que sea deducible la inversión de que se trate.

El artículo 55 reglamentario establece que los dividendos percibidos de sociedades mercantiles, así como partidas que no se consideran ingresos de conformidad con lo dispuesto en el 2º párrafo del artículo 16 de la Ley, no deben considerarse para el cómputo de los ingresos exentos.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Opción de deducción de gastos e inversiones no deducibles para contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

3.3.1.24. Para los efectos del artículo 28, fracción II y 103, último párrafo de la Ley del ISR, las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como las personas físicas dedicadas a dichas actividades, podrán deducir sus gastos e inversiones que reúnan requisitos fiscales, sin aplicar la proporción derivada de los ingresos exentos, siempre que acumulen en el ejercicio de que se trate, el monto que, en su caso, les corresponda por los ingresos exentos determinados conforme a lo dispuesto por el artículo 74, párrafos décimo primero, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto de la Ley citada, según se trate de personas morales o personas físicas, respectivamente.

Las personas morales que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior, para los efectos de la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta establecida en el artículo 77 de la Ley del ISR, no aplicarán lo señalado en el artículo 74, párrafos décimo primero, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto de la Ley del ISR.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, podrán efectuar en los términos de la Ley del IVA, el acreditamiento del IVA correspondiente a los gastos e inversiones a que se refiere el primer párrafo de esta regla.

Los contribuyentes que inicien actividades y ejerzan la opción a que se refiere la presente regla, deberán manifestarlo al momento de su inscripción en los términos del Capítulo 2.4., ante cualquier ADSC.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere la presente regla deberán presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones en los términos del Capítulo 2.5., y a partir del mes en que ejerzan dicha opción, considerarán en la determinación del pago provisional, la totalidad de los ingresos del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, acumulando a dichos ingresos el monto de los ingresos exentos a que se refiere el primer párrafo de esta regla.

LISR 28, 74, 77, 103, RMF 2016 2.4, 2.5.1.

- III.** Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

Este tipo de gastos, para ser deducibles, deberán ser ofrecidos a los clientes en forma general. Sobre este concepto, debemos entender que no se refiere a dar los mismos obsequios o atenciones a todos y cada uno de los clientes, sino que esta generalidad se puede cumplir atendiendo a grupos homogéneos; por ejemplo: “los clientes

que paguen de contado recibirán un obsequio de determinado valor”, con esto se cumple con la generalidad.

IV. Los gastos de representación.

En términos generales estimamos que los gastos de representación “son las erogaciones incurridas por una persona que substituye a otra (la empresa) ante terceras personas haciendo sus veces y ejerciendo un mandato”.

Las únicas excepciones a la deducibilidad de estos gastos de representación pudieran ser las previstas en las fracciones III y V de este artículo 28, que corresponden a obsequios y atenciones, y gastos de viaje y viáticos, respectivamente.

V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al 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. 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 esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales. Los gastos a que se refiere esta fracción deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.

De manera clara se definen los gastos que se podrán deducir como viáticos o gastos de viaje, siempre que éstos se realicen fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde el establecimiento del contribuyente, y que sean realizados por personas que tengan relación de trabajo con el contribuyente o preste servicios profesionales independientes.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de

alimentación el contribuyente únicamente acompañe el comprobante fiscal relativo al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Consideramos que una medida de simplificación pudiera ser el que los requisitos anteriores debieran ser cumplidos, únicamente, cuando la documentación que ampare la transportación no consistiera, por ejemplo, en un boleto de avión, autobús o ferrocarril.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte.

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

Como podrá observarse, la limitación anterior es aplicable únicamente tratándose de gastos incurridos en el extranjero, así, los gastos que por los conceptos que nos ocupan se incurran en el territorio nacional, no les será aplicable dicha limitación en su monto.

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

- VI.** Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando

la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

En esta disposición se contiene el criterio de no permitir la deducibilidad de gastos que se originan por el incumplimiento de una obligación.

Las indemnizaciones por daños y perjuicios, son aquellos pagos que deben efectuarse como consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de una obligación, entendiéndose como daños, la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación, y por perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

De conformidad con el artículo 1840 del Código Civil Federal, se establece que los contratantes pueden estipular cierta prestación como pena para el caso de que la obligación no se cumpla de manera distinta a la convenida, de tal forma que no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios. De esa forma, la pena convencional tiene por objeto el sustituir los daños y perjuicios, razón por la cual tampoco es deducible.

Sin embargo, las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, son deducibles cuando por ley se impone la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que la causa de los daños y perjuicios sea culpa imputable al propio contribuyente.

La responsabilidad objetiva se define, en el artículo 1913 del Código Civil, como la obligación que se ocasiona por el uso de cosas peligrosas en perjuicio de otros, no obstante que se haya procedido lícitamente. Cuando el daño se haya causado por una persona ajena al contribuyente, se observará una responsabilidad por actos de terceros.

Las obligaciones por caso fortuito o fuerza mayor provienen de eventos sobrenaturales o de acontecimientos extraños a los cuales no estamos obligados a cumplir, excepto cuando se acepte expresamente esa responsabilidad o cuando la Ley la imponga.

- VII.** Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 8 de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

Se exceptúa de lo previsto en el párrafo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

- VIII.** Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

Si bien esta fracción, no hace alusión expresa a que los cargos a resultados relacionados con pasivos exigibles en cuanto a beneficiario y monto o con inversiones, son deducibles, consideramos que sólo se debe a una redacción más precisa de la misma, ya que por ninguna de estas partidas se está ante una provisión o reserva, por lo que resultaba ociosa la referencia que a las mismas se hacía.

En relación con esta disposición, el Reglamento de la Ley, en su artículo 59, establece los requisitos para deducir los cargos que correspondan a la aplicación de reservas de pasivo o complementarias de activo que no hubiesen sido deducibles en el ejercicio en que se crearon o incrementaron.

- IX.** Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga,

con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

Con el propósito de prevenir desembolsos importantes por concepto de indemnizaciones, pagos de antigüedad y jubilaciones, entre otras, las empresas consideran conveniente estimar un pasivo conforme a la antigüedad de sus trabajadores. Estas reservas que se constituyen con cargo a resultados, solo serán deducibles si cumplen con los requisitos señalados en esta Ley.

- X.** Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

Esta disposición está relacionada con en el artículo 16 que señala que las primas obtenidas por la colocación de acciones no se considerarán como ingresos para los efectos de esta Ley y por tanto, tampoco deberán ser deducibles cuando se reembolsen estas primas a los accionistas.

- XI.** Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

Estos eventos son imprevisibles y producidos por causas externas al contribuyente; como ejemplo podemos citar el caso de un incendio en una empresa donde (entre otras cosas) la maquinaria queda inservible, en este caso se reconocerá una pérdida por caso fortuito o fuerza mayor, que será deducible si el valor de adquisición de esa maquinaria correspondió al de mercado en el momento de la adquisición. Aparentemente, la carga de la prueba para demostrar que el valor de adquisición correspondió al de mercado, le es aplicable al contribuyente, no obstante, no deja de ser una disposición en que las autoridades hacendarias pueden aplicar su criterio.

- XII.** El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

El crédito comercial pagado a un tercero, normalmente se reconoce contablemente cuando se adquieren acciones a un precio superior a su valor contable. En este caso, si el precio pagado corresponde al de mercado, se podrá deducir cuando

se enajenen las acciones, aplicando lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley que nos ocupa, antes comentado.

Es necesario resaltar, que el crédito comercial no se encuentra definido dentro de la Ley; sin embargo, existe una referencia en el artículo 172 de la señalada Ley, que si bien se encuentra dentro del Título V, es posible que las autoridades pretendieran hacer extensiva dicha definición para las personas residentes en México, en donde se establece que el crédito comercial es la diferencia entre el precio de mercado que tengan los activos y el valor de adquisición, cuando éste último es mayor.

- XIII.** Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

Tratándose de pagos por el uso o goce temporal de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$200.00, diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 36 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

Acorde con la filosofía seguida, en el sentido de limitar la deducción de gastos relacionados con automóviles, se establece que sólo se permitirá deducir los pagos por su arrendamiento y cuando sean indispensables para la actividad del contribuyente.

- XIV.** Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles

en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 31 de esta Ley.

- XV.** Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

Esta disposición se refiere a la no deducibilidad de los pagos, por concepto de Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, a menos que conforme a la Ley respectiva no se tuviera derecho al acreditamiento o devolución de estos impuestos.

De conformidad con el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no tienen derecho al acreditamiento los contribuyentes que no están obligados al pago de este impuesto, o si están obligados cuando sea aplicable la tasa del 0%, sólo por una parte de las actividades, únicamente, acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. En estos casos, el Impuesto al Valor Agregado si será deducible.

En esta disposición se precisa que tampoco será deducible el impuesto que no sea acreditable por corresponder a erogaciones no deducibles conforme a esta Ley.

- XVI.** Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

De lo anterior, se desprende que en ningún caso los accionistas podrán deducir fiscalmente cualquier resultado negativo que pudiera derivarse con motivo de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades.

En lo que se refiere a la pérdida derivada de reducción de capital, creemos que ésta, se puede generar cuando el reembolso por acción es menor al valor de adquisición de las acciones canceladas.

- XVII.** Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando lo siguiente:
 1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la

adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.

2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.
- b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 179 y 180 de esta Ley.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 179 y 180 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del artículo 179 de esta Ley.

- c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.

- d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.

En esta fracción se establecen serias limitantes para poder deducir las pérdidas por enajenación de acciones, otros títulos valor y las que provengan de operaciones financieras derivadas de capital, referidas a acciones o índices accionarios.

- XVIII.** Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

En esta disposición, básicamente, se está limitando la deducibilidad de gastos en el extranjero cuando una empresa mexicana los comparte con una persona que no sea contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de su residencia en México. Esta disposición no parece muy congruente ya que no se atiende a que el gasto es normal y propio para los fines del negocio.

Además, hay que señalar que esta limitante no aplica a las deducciones de establecimientos permanentes, lo que parece no ser equitativo.

- XIX.** 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.

A través de esta fracción se limita la posibilidad de deducir la pérdida relacionada con operaciones derivadas o de operaciones financieras, referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido en aquellos casos en que los participantes en las mismas, sean partes relacionadas;

pensamos que esto es en virtud de una supuesta posibilidad de manipular el precio o valor de las mismas.

XX. El 91.5% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles.

XXI. Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

Respecto de los gastos en comedores, destaca la problemática que se crea para las empresas al obligarlas a implementar una serie de controles tendientes a cuantificar, en su caso, la porción no deducible de las erogaciones respectivas. Consideramos que el incremento en la recaudación que se puede derivar de este tipo de medidas, es tan pobre, que para la simplificación debiera eliminarse.

XXII. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

Como una excepción a lo establecido en esta fracción, en el artículo 62 del Reglamento se permite deducir los gastos amparados por prestadores de servicios, relacionados con

operaciones de comercio exterior, a nombre del importador aun cuando la erogación hubiera sido efectuada por los agentes o apoderados que intervinieron en dichas operaciones.

- XXIII.** Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por lo previsto en la fracción XXXI de este artículo.

ARGUMENTOS LEGISLATIVOS

Con fecha 18 de octubre de 2013, fue turnada a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, remitida por la H. Cámara de Diputados, para sus efectos constitucionales; la cual cita en la QUINTA cláusula, del inciso D “Ley del Impuesto sobre la renta” lo siguiente:

“Estas Comisiones Unidas consideran adecuada la introducción de nuevas prohibiciones respecto a las deducciones que realizan los contribuyentes, en especial, aquéllas que erosionan la base gravable del impuesto mexicano y sirven para trasladar las utilidades a otros países o territorios de nula o baja imposición.

En este contexto, se estima pertinente la medida que establece que el pago no será deducible cuando el mismo esté sujeto a un régimen fiscal preferente, salvo que se demuestre que el precio o monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

También se considera adecuada la propuesta que señala que los pagos realizados por el contribuyente no serán deducibles

cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada en México o en el extranjero, salvo que la parte relacionada que deduce el mismo pago que el contribuyente mexicano, también esté obligada a acumular los ingresos de este último en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente. Lo anterior, para evitar situaciones en que el contribuyente mexicano o su parte relacionada se aproveche de las discrepancias de las legislaciones mexicana y extranjera para obtener este doble beneficio.

Adicionalmente, se considera acertada la propuesta respecto a la no deducibilidad de pagos por el uso de instrumentos o entidades híbridos, que resultan por el distinto tratamiento que el derecho fiscal extranjero y mexicano le otorgan a dichas figuras o entidades jurídicas, para evitar que el aprovechamiento de las discrepancias entre la legislación mexicana y extranjera provoque situaciones de elusión fiscal”.

- XXIV.** Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley.

Esta limitante a las deducciones se hace con la finalidad de evitar el traspaso de recursos, pagando por el derecho de ejercer opciones de compra de bienes, divisas, acciones u otros títulos valor, que finalmente no se formalicen, celebradas entre partes relacionadas, cuando los bienes de que se trate no coticen en mercados reconocidos.

- XXV.** La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

El Reglamento de la Ley, en su artículo 63, señala que se consideran derechos patrimoniales, los intereses o dividendos que pague el emisor de los títulos objeto del préstamo, durante el plazo del contrato de préstamo respectivo.

- XXVI.** Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

Tratándose de pagos condicionados a la obtención de utilidades, ya sea, para trabajadores, para miembros del consejo de administración, para obligacionistas u otros, se le da el carácter de reparto de utilidades y por tal motivo, se establece expresamente su no deducibilidad.

- XXVII.** Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 179 de esta Ley.

Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas

residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen las normas de información financiera en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en el presente párrafo.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país o para generación de energía eléctrica.

De acuerdo con lo establecido por la fracción XV del Artículo 2 del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 18 de noviembre de 2015, relativo a las Disposiciones Transitorias aplicables a la LISR, lo dispuesto en el párrafo anterior, respecto a las deudas contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva para la generación de energía eléctrica, será aplicable desde el 1 de enero de 2014. Los contribuyentes que presenten declaraciones complementarias del ejercicio 2014, para

aplicar lo dispuesto en el párrafo que nos ocupa y determinen un saldo a su favor, lo podrán compensar, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Solicitud de resolución para deducir intereses por deudas contraídas con partes relacionadas

3.3.1.28. Para los efectos del artículo 28, fracción XXVII, penúltimo párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes que soliciten una resolución en términos del artículo 34-A del CFF deberán presentar mediante buzón tributario, la información a que se refiere la ficha de trámite 81/ISR “Solicitud de resolución para deducir intereses por deudas contraídas con partes relacionadas” contenida en el Anexo 1-A.

CFF 34-A, LISR 11, 28, 76, 179, LGSM 128.

El Reglamento de la Ley, en su artículo 64, señala que para efectos de esta fracción se consideran áreas estratégicas, aquellas a que se refiere el artículo 5o. de la Ley de Inversión Extranjera.

El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 11 y 179 de la presente Ley.

Esta fracción busca establecer el procedimiento para determinar, en ciertos casos, que los intereses serán no deducibles cuando la empresa de que se trate se encuentre sobre-endeudada; es decir, cuando sus deudas excedan al triple de su capital contable.

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Tesis: I.4º.A.798 A (9º.)

Semanario Judicial de la Federación

Décima Época 160945 4 de 71

Tribunales Colegiados de Circuito

Libro I, Octubre de 2011, página 1611

Tesis Aislada (Administrativa)

CAPITALIZACIÓN DELGADA O SUBCAPITALIZACIÓN. CONCEPTO Y FINALIDAD DE DICHA FIGURA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la figura de la capitalización delgada o subcapitalización, que sustancialmente impide a los contribuyentes deducir intereses provenientes de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, por niveles de deuda que excedan el triple de su capital contable, con la finalidad de no permitir que utilicen operaciones de endeudamiento en donde los intereses pagados no son más que un dividendo disfrazado, como instrumento para disminuir la base del mencionado impuesto o reubicar las utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra, que sean consideradas partes relacionadas, ocultando una verdadera participación en el capital de la sociedad, con el consiguiente perjuicio que representa para las finanzas del Estado.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

Tesis: 2ª./J. 73/2008

Semanario Judicial de la Federación

Novena Época 169812 7 de 71

Segunda Sala Tomo XXVII, Abril de 2008, página 682

Jurisprudencia (Administrativa)

RENTA. LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR INTERESES, EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 32, FRACCIÓN XXVI Y 215 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2005, SE ACTUALIZA SÓLO CUANDO EL ENDEUDAMIENTO PROVENGA DE UNA ENTIDAD EXTRANJERA.

De la interpretación de los citados preceptos que se refieren a la no deducibilidad de los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, provenientes de capitales tomados en préstamo otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en términos del referido artículo 215, se concluye que para la actualización de esa prohibición es indispensable que el prestamista resida en el extranjero. Ello es así, pues tratándose de personas relacionadas residentes en el país, el prestamista podrá deducir los intereses generados a su cargo, ya que el prestatario deberá considerar como ingreso acumulable su importe total; mientras que

tratándose de adeudos celebrados con prestatarios residentes en el extranjero, el prestamista no podrá deducir los intereses derivados de la contraprestación en comento, en virtud de que el extranjero no se ubica en los alcances de la legislación tributaria mexicana; de ahí que el legislador, mediante las reglas de subcapitalización, ha buscado restringir la deducción de intereses derivados de deudas contraídas con prestamistas que son partes independientes residentes en el extranjero, cuando su monto excede en relación a su capital, pues con ello se evita reubicar en otras empresas (residentes en otro país) utilidades o pérdidas, así como disminuir su base imponible, lo cual no se presenta tratándose de préstamos otorgados por partes independientes nacionales, ya que la deducción por la prestamista de los intereses a su cargo, tiene su contrapartida en el ingreso que el prestatario percibe de los intereses y que deberá considerar como acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 28/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo y Décimo Sexto, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán. Tesis de jurisprudencia 73/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciséis de abril de dos mil ocho.

Ejecutorias

CONTRADICCIÓN DE TESIS 28/2008-SS.

XXVIII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refiere el artículo 39 de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley.

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo.

A manera de precisión, aunque innecesaria, se dispone que los anticipos no son deducibles, lo cual no podría ocurrir de ninguna manera bajo un sistema de costo de lo vendido, pues el anticipo no es inventario, en tanto no se concreta una compra-venta.

XXIX. Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente,

acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

- XXX.** Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar 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.

Esta fracción incluye a los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, que no precisamente son salarios para los efectos de la Ley Federal del Trabajo, ya que, se puede incluir a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

ARGUMENTOS LEGISLATIVOS

Con fecha 18 de octubre de 2013, fue turnada a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, remitida por la H. Cámara de Diputados, para sus efectos constitucionales; la cual cita en la NOVENA cláusula, del inciso D “Ley del Impuesto sobre la renta” lo siguiente:

“Estas Comisiones Unidas están de acuerdo en establecer que únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 47% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial; además, con esta medida se recupera la base gravable del ISR”.

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

Tesis: P./J. 129/2006

Semanario Judicial de la Federación

Novena Época 173886 2 de 6

Pleno

Tomo XXIV,

Noviembre de 2006, página 5

Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año, viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, en virtud de que los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, reciben un tratamiento distinto en razón de la forma en que se organicen sus trabajadores. Así, para este Alto Tribunal es evidente que la referida deducción se hace depender de la eventualidad de que sus trabajadores estén sindicalizados o no, así como del monto correspondiente a las prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores, situación que se refiere a relaciones laborales, las cuales, en este aspecto, no son relevantes para efectos del impuesto sobre la renta -cuyo objeto lo constituye el ingreso del sujeto pasivo-. De esta manera, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el monto deducible por concepto de gastos de previsión social, lo que repercute en la cantidad total del impuesto a pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo. Además, lo mismo acontece en el caso de los patrones que no tienen trabajadores sindicalizados, pues en este supuesto también se limita injustificadamente el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, ya que no pueden exceder de un tope monetario, vinculado al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, violándose la equidad tributaria.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 41/2005-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de junio de 2006. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número 129/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil seis.

Correlación a la RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal
para 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015

Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones

3.3.1.29. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:

- I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.
- II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.
- III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.
9. Seguro de vida.
10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
13. Fondo y cajas de ahorro.
14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayuda de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.

26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.

27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

LISR 28

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos:

1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley.

2. Regalías o asistencia técnica. También se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.

c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.
3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Los comentarios se efectuaron en la fracción XXIII de este artículo.

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

REGLAS PARA LAS RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL, COMPLEMENTARIAS A LAS QUE ESTABLECE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

Artículo 29. 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 ajustaran a las siguientes reglas:

En este artículo se establecen las bases y requisitos para deducir las aportaciones para la creación o incremento de reservas, para fondos de pensiones o jubilaciones de personal y de primas de antigüedad, a las que se refiere la fracción X del artículo 25 de la Ley. Asimismo, dicho artículo establece que el monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a 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.

- 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.

El artículo 65 reglamentario, dispone que las reservas a las que se refiere el artículo en comento, deberán determinarse conforme a sistemas de cálculo actuarial que sea compatible con la naturaleza de las prestaciones establecidas, pudiendo distinguirse, al crearse la reserva, para los afectos del cálculo actuarial, entre la obligación que surge al implantarse o modificarse el plan, por concepto de servicios ya prestados o por servicios futuros; cuando se haga la distinción deberá aportarse al fondo el costo normal de los servicios futuros y por los servicios ya prestados, la aportación será una cantidad que no exceda del 10% anual al valor del pasivo correspondiente a la fecha de establecimiento del plan, más los intereses que generaría el saldo no deducido, a la tasa que al efecto se establezca para financiar el plan.

- 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.

El artículo 69 reglamentario establece las características que deben reunir las viviendas para que se consideren de interés social.

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.

Los fondos de pensiones y jubilaciones podrán contratar operaciones financieras derivadas con sus reservas, siempre que dicha operación tenga fines de cobertura de riesgos y que se realicen en mercados reconocidos, de conformidad con lo señalado por la regla 3.3.1.32. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

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

- III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República, o ser manejados por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, por casas de bolsa, operadoras de 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.
- 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.

Conforme al artículo 66 del Reglamento, los contribuyentes, a partir de los tres meses siguientes a cada aniversario del plan, deberán formular y conservar a disposición de las autoridades fiscales la

documentación que en dicho artículo reglamentario se menciona.

- V. No podrán deducirse las aportaciones cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas conforme al plan de pensiones o jubilaciones.
- VI. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos o de sus rendimientos, para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley.

Respecto a lo anterior, el artículo 68 del Reglamento dispone que los contribuyentes que hayan constituido en exceso reservas para pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad, podrá disponer de dicho excedente para cubrir las cuotas en el ramo de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que establece la Ley del Seguro Social. En este caso, se pagará el Impuesto a la tasa que para el ejercicio establezca el artículo 9o. de la Ley, sobre la diferencia entre el monto de lo dispuesto de las mencionadas reservas y el monto de las cuotas antes mencionadas.

Lo dispuesto en las fracciones II y III de este artículo no será aplicable si el fondo es manejado por una administradora de fondos para el retiro y los recursos del mismo son invertidos en una sociedad de inversión especializada de fondos para el retiro.

DESARROLLOS INMOBILIARIOS, FABRICACIÓN DE ACTIVOS FIJOS Y TIEMPOS COMPARTIDOS

PRECEDENTES DE TRIBUNALES

VII-TASR-1NOI-17

ARTÍCULO 36 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO CONTEMPLA UN DERECHO SUSCEPTIBLE DE PERDERSE, SINO UNA OPCIÓN DE EJERCER EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN.- *El legislador estableció de manera general para las personas morales en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un catálogo de deducciones posibles que puede aplicar el particular en el cálculo de su resultado fiscal, y en el artículo 36 de la misma ley, estableció otra opción para considerar sus deducciones. De lo anterior se concluye que la deducción es el derecho y lo contenido en los artículos 29*

y 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las formas, las opciones, de cuantificación de las deducciones; de ahí que resulte desacertado considerar que lo previsto en el artículo 36 sea un derecho; a mayor razón, debe recordarse la parte final del mencionado precepto que clarifica: Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Con lo cual se refuerza el criterio que lo previsto en el artículo 36 de la ley en comento, no es un derecho del particular sino una opción o alternativa para cuantificar las deducciones que se aplicarán en resta a los ingresos acumulables y así obtener el resultado fiscal sobre el cual se aplica la tasa. Con lo anterior se puede determinar que es inexacto que la actora perdió el derecho a aplicar la opción prevista en el artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre la Renta por hacerlo de manera extemporánea.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2259/07-01-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Noroeste I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de junio de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Julio Manuel Antonio Tinajero Guerrero.- Secretario: Lic. Javier Alejandro González Rodríguez.

VII-TASR-1NOI-18

ARTÍCULO 36 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO CONTIENE SANCIÓN ALGUNA AL CONTRIBUYENTE QUE PRESENTE EL AVISO DE OPCIÓN A QUE ALUDE DE MANERA EXTEMPORÁNEA.- El artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no señala sanción alguna al contribuyente en el caso que presente el aviso opción de deducción por estimación de obra de manera extemporánea, sin que se pueda considerar que la sanción por no presentarlo oportunamente sea la pérdida de la opción, puesto que en el fondo ésta no es sino una forma de hacer valer las deducciones señaladas en dicho precepto, que se permiten a los gobernados; recuérdese que es precisamente el legislador el cual soberanamente establece los elementos esenciales del tributo, al caso que interesa, la base; y si el legislador estableció que el contribuyente puede restar a los ingresos los gastos indispensables para la obtención de sus utilidades en la forma establecida, es indiscutible que sólo al legislador compete el coartar el derecho del contribuyente otorgado por el propio legislativo.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2259/07-01-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Noroeste I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de junio de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Julio Manuel Antonio Tinajero Guerrero.- Secretario: Lic. Javier Alejandro González Rodríguez.

VII-TASR-1NOI-19

ARTÍCULO 36 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO ES UNA NORMA IMPERFECTA.- Bien puede decirse a priori que la norma contenida en el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una norma imperfecta porque si bien establece un plazo de quince días para presentar el aviso, no establece sanción alguna por la falta de respeto a ese plazo; y conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación es indudable que las disposiciones en materia fiscal son de aplicación estricta, por lo que si el precepto no establece la sanción de la pérdida de la opción, la autoridad no puede legislar y pretender aplicar una sanción no prevista en la ley; en su caso, la interpretación armónica y conjunta de las disposiciones fiscales permiten arribar a lo sumo a una sanción de tipo multa por infracción a las disposiciones fiscales, pero nunca a la restricción del derecho a las deducciones que concedió el legislador al establecer la mecánica básica del impuesto sobre la renta en su artículo 10; por lo que en un análisis a detalle no se trata de una norma imperfecta, sino que el incumplimiento del particular es sancionado mediante la imposición de multa.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2259/07-01-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Noroeste I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de junio de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Julio Manuel Antonio Tinajero Guerrero.- Secretario: Lic. Javier Alejandro González Rodríguez.

Artículo 30. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 y 25 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.

No se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el párrafo anterior, la deducción de las inversiones y las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, las cuales se deducirán conforme a lo dispuesto por la Sección III de este Capítulo ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. Los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio turístico de tiempo compartido podrán considerar dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones correspondientes a los inmuebles destinados a la prestación de dichos servicios, en los términos del artículo 31 de esta Ley.

Al final de cada ejercicio, los contribuyentes deberán calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo de este artículo por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios de tiempo compartido, según sea el caso, con los datos que tengan a esa fecha. Este factor se comparará al final de cada ejercicio con

el factor utilizado en el propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra o a la prestación del servicio de que se trate. Si de la comparación resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor, debiendo modificar el monto de las erogaciones estimadas deducidas en cada uno de los ejercicios de que se trate.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio es menor en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.

En el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin considerar, en su caso, los señalados en el segundo párrafo de este mismo artículo, durante el periodo transcurrido desde el inicio de la obra o de la prestación del servicio hasta el ejercicio en el que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo periodo en los términos de este artículo, que correspondan en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio. Para efectuar esta comparación, los contribuyentes actualizarán las erogaciones estimadas y las realizadas en cada ejercicio, desde el último mes del ejercicio en el que se dedujeron o en el que se efectuaron, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido considerarán como erogaciones realizadas por las inversiones correspondientes a los inmuebles de los que derivan los ingresos por la prestación de dichos servicios, los montos originales de las inversiones que se comprueben con la documentación que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el total de las erogaciones estimadas actualizadas deducidas exceden a las realizadas actualizadas, la diferencia se acumulará a los ingresos del contribuyente en el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate.

Para los efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, tratándose de la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, se considerará que se terminan de acumular los ingresos relativos a la prestación del servicio, en el ejercicio en el que ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: se hubiera recibido el 90% del pago o de la contraprestación pactada, o hubieran transcurrido cinco ejercicios desde que se inició la obra o la prestación del servicio a que se refiere este artículo.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, resulta que el total de las erogaciones estimadas deducidas exceden en más de 5% a las realizadas, ambas actualizadas, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en el que se dedujeron las erogaciones estimadas. Estos recargos se enterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

El propósito de esta disposición es que este tipo de contribuyentes tenga un procedimiento opcional que les permita deducir las erogaciones relativas a esas actividades, en la medida en que obtengan los ingresos por las mismas, y así evitar pérdidas fiscales sobre las cuales pudiera llegar a extinguirse el derecho a amortizarlas contra utilidades futuras.

Respecto a la limitante que se incluye en el antepenúltimo párrafo de este artículo, en cuanto a establecer un límite de tiempo a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo compartido, consideramos que amerita una crítica, dado que este tipo de servicios es común que tenga un largo proceso de maduración que, sobradamente, rebase los cinco años que se contempla en esta disposición.

Los contribuyentes que hubiesen ejercido la opción contenida en este artículo, continuarán efectuando las deducciones en los términos de las disposiciones vigentes hasta concluir el proyecto respectivo.

SECCIÓN II DE LAS INVERSIONES

Introducción.- *Las inversiones constituyen una partida deducible conforme a lo previsto en el artículo 25, fracción IV, de la Ley; sin embargo, la deducción de las mismas debe llevarse a cabo aplicando las reglas de esta Sección, ya que así lo dispone expresamente el artículo 27, fracción II, de la misma.*

Con respecto a las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, son aplicables las contenidas en la Sección 3.3.2, relativas a aportaciones gubernamentales, refrigeradores y enfriadores, activos intangibles adquiridos por cesión de derechos, e inversiones en obras públicas efectuadas con recursos propios.

De igual forma, son aplicables las disposiciones contenidas en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativas a la Sección II, arts.73, cambio del porcentaje de depreciación, 74, refacciones, 75, reparaciones o adaptaciones, 76, depreciación de casas, comedores, aviones y embarcaciones.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

Artículo 31. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las 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, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

Como puede observarse, se establece como procedimiento para la deducción de inversiones el método de línea recta,

pero considerando como cero el valor de rescate, lo que permite deducir, en un cierto periodo, la totalidad de la erogación realizada, dependiendo la tasa de depreciación aplicable al activo de que se trate.

Sin embargo, deben aplicarse porcentajes fijos establecidos en la Ley, que presuponen una cierta vida útil que puede ser muy distinta de la que realmente tenga el bien.

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. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Esta regla contempla de manera específica los conceptos o partidas que forman parte del monto original de la inversión para los casos en que se adquiere el bien. Por tratarse de una lista limitativa de conceptos, sólo los contenidos en la misma pueden formar parte de dicho monto, con independencia de si para efectos contables se incluyen el valor del activo otros conceptos adicionales.

Para los casos en que el propio contribuyente fabrique algún activo fijo, evidentemente, para su uso, el artículo 32 que define el concepto de las inversiones, y señala textualmente que 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. Por lo tanto, en materia de fabricación de activos fijos por el propio contribuyente, aplicará la definición de monto original de la inversión, establecida en este párrafo del artículo 37.

Adicionalmente, la regla 3.3.2.3. de la RMF para 2015, establece los lineamientos para deducir conjuntamente con el activo fijo las refacciones que adquieran para su mantenimiento.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

Esta regulación consideramos presupone que la fusión o la escisión no implicaron la enajenación de los bienes para efectos fiscales, por haberse cumplido los requisitos que establece el artículo 14-B del CFF.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Esta posibilidad permite a los contribuyentes diferir la aplicación de la deducción, situación que puede ser muy útil en proyectos que requieran de un periodo muy largo para generar utilidades.

Los requisitos para modificar los por cientos antes de que hayan transcurrido cinco años, están contenidos en el artículo 66 del Reglamento.

El artículo 67 del Reglamento contempla el procedimiento en caso de que el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones y haya presentado el aviso de suspensión de actividades ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Cabe señalar que, respecto a este tema, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, en sus reglas.3.3.2.4., 3.3.2.5. y 3.3.2.6. establecen disposiciones específicas para los contribuyentes que obtengan concesiones, autorizaciones o permisos para la construcción, operación y mantenimiento, de las obras públicas que se señalan en el Anexo 2 de dicha Resolución.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo 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 porcentajes máximos autorizados por la presente Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo.

El Boletín B-10 de las Normas de Información Financiera establece que debe determinarse la cifra reexpresada del costo de adquisición de los activos fijos y, sobre esta base, debe determinarse su depreciación acumulada. Por lo tanto, la cifra reexpresada de la depreciación acumulada debe corresponder al resultado de multiplicar la cifra reexpresada a la fecha del cierre del balance general, de los activos fijos, por el porcentaje de depreciación acumulada a la misma fecha. Respecto a las tasas, métodos y vidas útiles probables definidos para depreciar los activos fijos, debe haber congruencia entre los que aplican antes de la reexpresión y después de ésta.

La mecánica de actualización prevista en el artículo 31 también deberá utilizarse cuando los bienes se enajenan o cuando éstos, dejen de ser útiles para la obtención de los ingresos. En estos casos lo que se actualiza es la parte aún no deducida de la inversión. Este procedimiento para determinar el costo fiscal de los bienes enajenados no se aplicará cuando las inversiones sean, total o parcialmente, no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta. De conformidad con el artículo 67 del Reglamento de esta Ley se dispone que cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones podrá suspender la deducción de inversiones por los periodos citados.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este 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.

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.

Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 36 de esta Ley, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

CONCEPTO DE INVERSIONES

Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

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.

Como puede observarse, si bien la definición de activo fijo es similar a la contenida en los Principios de Contabilidad, no se contempla en la misma la posibilidad de considerar directamente como gasto a las adquisiciones de bienes que por su bajo monto, su escasa vida útil o por la dificultad de controlarlos individualmente, sea totalmente impráctico el deducirlos bajo las reglas de esta Sección, como son herramientas de mano, equipo de operación de hoteles y restaurantes, artículos de escritorio u oficina, etc.

En función de lo anterior, la aplicación literal de esta definición, puede llevar al absurdo de tener que deducir en 10, años una simple engrapadora o las toallas de un hotel, o en 5 años los platos de un restaurante.

Registro No. 170613

Localización: ,Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Diciembre de 2007

Página: 1810

Tesis: XIII.1º.29 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RENTA. LOS VIDEOCASSETES ADQUIRIDOS Y UTILIZADOS POR UNA EMPRESA CUYA ACTIVIDAD PREPONDERANTE ES SU ARRENDAMIENTO, SON DEDUCIBLES DEL IMPUESTO RELATIVO VÍA DEPRECIACIÓN AL CONSIDERARSE INVERSIÓN EN ACTIVO FIJO. De conformidad con el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran inversiones en activo fijo al 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, y la adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad su utilización para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. En este orden de ideas, los videocassetes comprados y utilizados por una sociedad para realizar su actividad preponderante, que es el arrendamiento de dichos bienes, constituyen una inversión en virtud de que su adquisición no tiene como finalidad su enajenación inmediata, no obstante que dichos videocassetes lleguen a venderse eventualmente, al no ser ésta la actividad preponderante de la empresa. En esa tesitura, lo que trasciende para calificar bienes tangibles como activo fijo, es que éstos tengan por objeto su aplicación en beneficio de la consecución de los fines de la empresa, y por ello su devaluación por el uso se da en beneficio del contribuyente, motivo por el cual procede la deducibilidad del mencionado tributo vía depreciación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 290/2007. Marsella, S.A. de C.V. 29 de agosto de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Allier Campuzano. Secretaria: Sylvia Adriana Sarmiento Jiménez.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES

Reto: 182,107

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Febrero de 2004

Página: 228

Tesis: 2ª./J. 10/2004

RENTA. ACTIVO FIJO. LOS BIENES DADOS POR EL CONTRIBUYENTE EN COMODATO A LOS DETALLISTAS, NO PIERDEN ESE CARÁCTER. El artículo 42 de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se consideran inversiones, entre otras, los activos fijos y que por éstos se entiende el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en su servicio y por el transcurso del tiempo, además de que la adquisición de dichos bienes necesariamente tendrá como finalidad su utilización para el desarrollo de las actividades del contribuyente y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. Ahora bien, del citado precepto se advierte que la utilización de los bienes representa un provecho o beneficio económico al contribuyente, por lo que no basta que los bienes sean dados, por el titular de los derechos de propiedad, en comodato a los detallistas de los productos que aquél les enajena, para estimar que por virtud de dicho contrato, pierdan su carácter de activo fijo, ya que además de que siguen formando parte del patrimonio del comodante, no debe perderse de vista que la finalidad de dicho acto contractual es provocar una mejor y mayor comercialización de aquellos productos, contribuyendo a la obtención de ingresos; de ahí que el demérito por el uso de esos bienes se da en beneficio o al servicio del contribuyente y, por ello, constituyen bienes de activo fijo, cuyo costo se traduce en inversión.

Contradicción de tesis 134/2003-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 30 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 10/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil cuatro.

Cuarta Época.

*Instancia: Segunda Sección
R.T.F.F.: Año II. No. 9. Abril 1999.
Tesis: IV-P-2aS-95
Página: 156*

DEDUCCIONES DE GASTOS RELACIONADOS CON UNA INVERSIÓN.- *En los términos del artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 1993, las inversiones únicamente se podían deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los por cientos máximos autorizados por esa Ley, al monto original de la inversión; en tales términos, si una empresa dedicada a prestar servicios de hotelería construye un edificio que será utilizado como hotel, es claro que se trata de una inversión, por lo que los gastos efectuados para la construcción del activo fijo de referencia, tienen idéntico carácter y, por tanto, son deducibles en los términos del artículo antes invocado. (16)*

Juicio No. 100(14)95/98(3)/1149/98-I.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de diciembre de 1998, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de diciembre de 1998)

Tercera Época.

*Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)
R.T.F.F.: Año XI. No. 123. Marzo 1998.
Tesis: III-TASR-VII-624
Página: 260*

VIDEOGRAMAS, SU COMPRA SE CONSIDERA UNA INVERSIÓN.- La compra de videogramas llevada a cabo por los sujetos cuya actividad preponderante corresponda al arrendamiento de los mismos, no resulta susceptible deducirla conforme a la fracción II de los artículos 22 y 108 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según se trate, sino que habrá de considerarse inversión, sujetándose a lo que la ley de la materia establece para este capítulo. En efecto, del contenido del artículo 42, segundo párrafo, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta se desprende que la adquisición de los videogramas deben de considerarse inversión por tratarse de activos fijos, pues no queda lugar a dudas que son bienes tangibles utilizados por el contribuyente para la realización de sus actividades consistiendo ésta en la renta de los mismos, demeritándose por el uso en el servicio del contribuyente, sin perjuicio de que los referidos videos sean rentados a personas distintas, pues tal circunstancia no significa que no se encuentren a su servicio y disposición, tan lo es que los proporciona en arrendamiento y se demeritan por el uso que el propio contribuyente, por su actividad comercial, quiso darles así como por el transcurso del tiempo y, por último, la adquisición de los mismos no fue con el objeto de enajenarlos pues no es el giro de su actividad sino el arrendamiento de videogramas, utilizándose únicamente para el desarrollo de esa actividad y no a una actividad comercial de compra venta, sin que resulte óbice para lo anterior las características especiales de los videogramas para efectos de su deducibilidad como el que su vida útil no sea a largo plazo ó permanente, pues ésta se encuentra sujeta al uso, al tiempo de exhibición y a lo obsoleto que los videos resulten, ya que con ello no se desvirtúan los elementos que habrán de tomarse en consideración para la conceptualización y registros contables de aquellos bienes que habrán de considerarse como activos fijos y que se encuentran estipulados en el dispositivo legal antes citado, haciendo la aclaración que si bien es cierto que en el mismo no se detalla de una manera específica que la adquisición de videogramas por los contribuyentes que se dediquen a la actividad de arrendamiento de los mismos habrán de ser considerados como inversión al tratarse de un activo fijo, no menos cierto es también que se fijan todos los elementos para determinar aquellos bienes tangibles que habrán de ser considerados de tal naturaleza, aclarando también que no existe exigencia legal alguna que tilde de ilegal el dispositivo que no tenga de manera casuística los diferentes conceptos, cuando en su propio texto se fijan los supuestos de ley para enmarcar la generalidad de aquellos que encuadran en las hipótesis normativas. (23)

Juicio No. 1781/96.- Sentencia de 30 de junio de 1997, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV. No. 25. Enero 1982.

Tesis: II-TASS-3494

Página: 45

ACTIVO FIJO.- QUE DEBE ENTENDERSE POR ESE CONCEPTO.- Por activo fijo debe considerarse que se trata de inversiones que no están destinadas a la venta, sino que sirven a los propósitos y objetivos sociales de la empresa, y que la misma conserva su uso o posesión durante determinado tiempo, corto o largo, puesto que le sirven para realizar sus objetivos. (66)

Revisión No. 933/80.- Resuelta en sesión de 20 de enero de 1982, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Rafael Ibarra Gil.

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.

En el presente párrafo se menciona que los activos intangibles que permitan al contribuyente usar, disfrutar o explotar un bien intangible, se amortizarán como gastos diferidos, a la tasa del 15% anual, sin mencionarse que la deducción debiera efectuarse en proporción a la vida útil del bien, como cualquier inversión de activos

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

Dentro de estas definiciones consideramos que queda contenida, entre otras, la adquisición de una marca que permite mejorar la aceptación del producto.

En el caso de gastos de publicidad, aunque éstos van dirigidos a mejorar la aceptación de un producto, no deben ser deducidos conforme a esta Sección, sino como un gasto, ya que generalmente no llevan implícita la adquisición de un activo intangible.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Conforme a la definición anterior, una empresa sólo puede tener gastos preoperativos sujetos a deducirse conforme a esta Sección, cuando va a iniciar sus actividades, ya que sólo se contemplan los gastos previos a que la empresa enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante, por lo que puede interpretarse que un nuevo proyecto que se inicie en una empresa (que ya viene operando) no queda contemplado en la definición y, por lo tanto, las erogaciones realizadas en relación con el mismo, constituyen simples gastos deducibles en el ejercicio.

Cabe señalar que, para efectos contables, el Boletín C-8 de las Normas de Información Financiera, sí contempla la posibilidad de que se generen costos preoperativos en una empresa en operación, ya que dispone: “Este concepto es también aplicable a empresas ya en operación que adoptan un nuevo giro o ampliación sustancial de capacidad, antes de iniciar sus actividades en forma comercial”.

Por otra parte es importante resaltar que tratándose de industrias extractivas el gasto preoperativo se da por cada yacimiento aunque se trate de una misma empresa, ya que así está contemplado en la definición contenida en este artículo.

PORCIENTOS DE DEDUCCIÓN DE BIENES INTANGIBLES

Artículo 33. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

- 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.

En el caso de que el beneficio de las inversiones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo se concrete en el mismo ejercicio en el que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio.

En comparación con el ejercicio 2013 se eliminó la opción que otorgaba a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral de deducir las erogaciones efectuadas por gastos preoperativos.

DEDUCCIÓN DE BIENES TANGIBLES

Artículo 34. Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien 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 autoarzones.
 - 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, tractocamiones, montacargas y remolques.
- VII.** 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.
- VIII.** 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.
- IX.** 100% para semovientes y vegetales.

Se elimina la opción para el ejercicio 2014 de deducir al 100% las máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal.
- X.** Tratándose de comunicaciones telefónicas:
 - a)** 5% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
 - b)** 8% para sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.
 - c)** 10% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.
 - d)** 25% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.
 - e)** 10% para los demás.
- XI.** Tratándose de comunicaciones satelitales:
 - a)** 8% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.
 - b)** 10% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones

digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

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

Las adaptaciones que los contribuyentes realicen a instalaciones que impliquen mejoras o adiciones al activo fijo que tengan como finalidad facilitar a las personas –citadas en el párrafo anterior– el acceso y uso de instalaciones del contribuyente, son depreciables al 100 %. Un ejemplo de lo anterior, sería la construcción de rampas para el acceso de discapacitados, colocación de barandales especiales para estas personas, etc. Por supuesto que tienen el mismo tratamiento las adiciones o mejoras que permitan el acceso y uso de instalaciones para empleados del contribuyente a que se refiere el artículo 186 de la Ley.

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

Fue adicionado para el ejercicio 2014 la deducción al 100% de los sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, concepto que está definido en el decreto del 22 de febrero de 2011 de la Secretaría de Economía, quedando como sigue:

PRIMERO. Que, en términos de lo establecido en los artículos 36, fracción II, de la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica (LSPEE) y 103 de su Reglamento, se establece como cogeneración:

- I. La generación de energía eléctrica producida conjuntamente con vapor u otro tipo de energía térmica secundaria, o ambas;
- II. La producción directa o indirecta de energía eléctrica a partir de energía térmica no aprovechada en los procesos de que se trate, o

- III. La generación directa o indirecta de energía eléctrica utilizando combustibles producidos en los procesos de que se trate.

Lo anterior, siempre que en cualesquiera de los casos apuntados se incrementen las eficiencias energética y económica de todo el proceso.

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

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable siempre que la maquinaria y equipo se encuentren en operación o funcionamiento durante un periodo mínimo de 5 años inmediatos siguientes al ejercicio en el que se efectúe la deducción, salvo en los casos a que se refiere el artículo 37 de esta Ley. Los contribuyentes que incumplan con el plazo mínimo establecido en este párrafo, deberán cubrir, en su caso, el impuesto correspondiente por la diferencia que resulte entre el monto deducido conforme a esta fracción y el monto que se debió deducir en cada ejercicio en los términos de este artículo o del artículo 35 de esta Ley, de no haberse aplicado la deducción del 100%. Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias por cada uno de los ejercicios correspondientes, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que se incumpla con el plazo establecido en esta fracción, debiendo cubrir los recargos y la actualización correspondiente, desde la fecha en la que se efectuó la deducción y hasta el último día en el que operó o funcionó la maquinaria y equipo.

De conformidad con lo dispuesto por la fracción II del Artículo 3, relativo a Disposiciones de Vigencia Temporal de la LISR, que entraron en vigor el 1 de enero de 2016, se otorga un estímulo fiscal para las personas morales o físicas

que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial de hasta 100 millones de pesos; a quienes efectúen inversiones en la construcción y ampliación de infraestructura de transporte, tales como carreteras, caminos y puentes y a quienes realicen inversiones en las actividades previstas en el artículo 2, fracciones II, III, IV y V de la Ley de Hidrocarburos, y en equipo para la generación, transporte, distribución y suministro de energía, consistente en la posibilidad de deducir en forma inmediata las inversiones nuevas que se realicen durante los ejercicios 2016 y 2017, mediante la aplicación de los porcentos que se establecen para cada uno de esos años en dicha disposición de vigencia temporal.

En la fracción IV del mismo Artículo 3 de Disposiciones de Vigencia Temporal de la LISR, se establece que los contribuyentes a que se refiere la fracción II antes señalada, podrán aplicar la deducción inmediata por las inversiones que hayan efectuado entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2015, aplicando los porcentos de deducción correspondientes al ejercicio 2016.

PORCIENTOS DE DEDUCCIÓN DE MAQUINARIA Y EQUIPO

Artículo 35. Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el artículo anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los porcentos 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 la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.
- VI.** 10% en el transporte eléctrico.
- VII.** 11% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.
- VIII.** 12% en la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a la maquinaria y equipo señalada en la fracción II de este artículo.
- IX.** 16% en el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión.
- X.** 20% en restaurantes.
- XI.** 25% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.
- XII.** 35% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- XIII.** 50% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.
- XIV.** 10% en otras actividades no especificadas en este artículo.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en este artículo, se aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

Para el ejercicio 2014 se eliminó la deducción al 100% de maquinaria utilizada en la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas

De conformidad con lo dispuesto por la fracción II del Artículo 3, relativo a Disposiciones de Vigencia Temporal de

la LISR, que entraron en vigor el 1 de enero de 2016, se otorga un estímulo fiscal para las personas morales o físicas que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial de hasta 100 millones de pesos; a quienes efectúen inversiones en la construcción y ampliación de infraestructura de transporte, tales como carreteras, caminos y puentes y a quienes realicen inversiones en las actividades previstas en el artículo 2, fracciones II, III, IV y V de la Ley de Hidrocarburos, y en equipo para la generación, transporte, distribución y suministro de energía, consistente en la posibilidad de deducir en forma inmediata las inversiones nuevas que se realicen durante los ejercicios 2016 y 2017, mediante la aplicación de los porcentos que se establecen para cada uno de esos años en dicha disposición de vigencia temporal.

En la fracción IV del mismo Artículo 3 de Disposiciones de Vigencia Temporal de la LISR, se establece que los contribuyentes a que se refiere la fracción II antes señalada, podrán aplicar la deducción inmediata por las inversiones que hayan efectuado entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2015, aplicando los porcentos de deducción correspondientes al ejercicio 2016.

REGLAS PARA DEDUCIR INVERSIONES

Artículo 36. La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

- I. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

Como puede apreciarse en esta fracción, las erogaciones que se efectúen por concepto de reparaciones y adaptaciones a las instalaciones solamente deberán capitalizarse a la inversión cuando éstas impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. Para tal efecto, en el artículo 75 del Reglamento

de la LISR, se establece que las reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, serán las que aumenten su productividad, su vida útil o permitan darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venía dando.

En virtud de que las reparaciones o adaptaciones que cumplan las condiciones mencionadas se consideran inversiones, sentimos que la deducción de estas erogaciones deberá efectuarse muy independientemente de la inversión que fue reparada o adaptada; es decir, que se inicie la deducción a la tasa máxima correspondiente a la inversión, aunque ésta ya tuviera cinco o seis años de depreciada.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES

Tercera Época.

Instancia: Sala Regional Pacífico - Centro (Morelos).

R.T.F.F.: Año II. No. 20. Agosto 1989.

Tesis: III-PSR-XIV-18

Página: 61

DEDUCCIONES.- LAS INVERSIONES EN BIENES INMUEBLES FORMAN PARTE DEL ACTIVO FIJO, Y, POR LO TANTO, DEBEN DEDUCIRSE COMO TALES.- De conformidad con el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 1982, se considera como inversiones las reparaciones que resulten ser adaptaciones o adiciones a las instalaciones, pues en tal caso el bien inmueble no sólo se conserva en condiciones de operación, sino que se mejora y se alarga la vida útil del mismo, concretándose así lo previsto en el artículo 47 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala que las reparaciones que alarguen la vida útil del bien implican mejoras al activo fijo, convirtiéndose en inversiones y, por lo tanto, deben deducirse como tales, y no como gastos de mantenimiento.(21)

Juicio No. 493/87 (501/87ACUM).- Sentencia de 11 de mayo de 1989, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Manuel Evino Teijeiro Narro.- Secretaria: Lic. Celina Macías Raygoza.

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año II. No. 13. Enero 1989.

Tesis: III-TASS-660

Página: 20

GASTOS DE REPARACIÓN INDISPENSABLES PARA LOS FINES DEL NEGOCIO.- DEBEN DEDUCIRSE EN EL EJERCICIO Y NO DEPRECIARSE, AUN CUANDO SEAN OBRAS REALIZADAS EN INMUEBLES PROPIEDAD DE TERCEROS.- De conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 1979 y 47 de su Reglamento, cuando las obras realizadas por los causantes no

constituyan reparaciones que modifiquen la estructura del inmueble, que sean una nueva construcción que aumente su rendimiento, o vida útil o su productividad, sino que sean total y absolutamente indispensables para los fines del negocio, el causante puede deducir su importe en el ejercicio en el que las efectuó y no depreciarlas, aún cuando se trate de inmuebles propiedad de terceros, ya que los preceptos mencionados no establecen esa diferencia. (27)

Revisión No. 974/86.- Resuelta en sesión de 11 de enero de 1989, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente.

II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00.

Se ajusta el límite deducible por la adquisición de automóviles con respecto al ejercicio 2015, pasando de \$130,000 a \$175,000, es decir, se regresa al límite que existió en 2013.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

Es importante destacar que en el Anexo 3 de la RMF para 2015, se incorpora el Criterio no Vinculativo 28/ISR/NV, que establece: “Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien deduzca la inversión por la adquisición de un automóvil, los gastos de mantenimiento y/o los pagos por seguro correspondientes a dicho automóvil, así como quien acredite el IVA pagado por los conceptos antes citados, cuando el citado vehículo lo haya otorgado en comodato a otra persona y no lo utilice para la realización de las actividades propias del contribuyente por las que deba pagar impuestos, ello en virtud de que, por dicha situación, el vehículo no contribuyó a la realización de los propósitos o finalidades de la empresa, y en consecuencia no cumplió con el requisito de ser estrictamente indispensable ni acreditable.”

III. Las inversiones en casas habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso

de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$8'600,000.00.

Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, o sus socios o accionistas, sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos del primer párrafo de esta fracción, para el caso de aviones y en los términos de la fracción II de este artículo para el caso de automóviles.

Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

Es conveniente señalar que no existe una definición de lo que debe considerarse como “casa de recreo”.

Tratándose de personas morales que hayan optado por tributar en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley, no podrán aplicar la deducción a que se refiere esta fracción en el caso de inversiones en aviones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

En relación con las inversiones en casas habitación, comedores, aviones y embarcaciones, el artículo 69 del Reglamento de la LISR de 2013, establece que se requerirá autorización expresa de las autoridades fiscales para poder deducir las inversiones en los bienes señalados, siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VII. No. 77. Mayo 1986.

Tesis: II-TASS-8828

Página: 1066

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 1977.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1977, no eran deducibles la depreciación de inversiones y gastos incurridos en casas habitación, casas de recreo, etc., que formaran parte del activo fijo de las empresas, pero también señalaba que, previa solicitud justificada del contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podría autorizar la deducibilidad de esas partidas, cuando estuvieran directamente relacionadas con su actividad, por lo que si en el juicio se demostró que la casa construida por la empresa, respecto de la que se efectuaron las deducciones, se utilizaba para hospedar a sus directivos, clientes o técnicos nacionales o extranjeros, que ocurrían para comprobar el correcto proceso de fabricación, es necesario concluir que tales gastos si se encontraban directamente relacionados con el objeto del negocio y, por lo tanto, eran deducibles.(96)

Revisión No. 388/82.- Resuelta en sesión de 23 de mayo de 1986, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Antonio Jáuregui Zárate.

- IV. En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda.
- V. Las comisiones y los gastos relacionados con la emisión de obligaciones o de cualquier otro título de crédito, colocados entre el gran público inversionista, o cualquier otro título de crédito de los señalados en el artículo 8 de esta Ley, se deducirán anualmente en proporción a los pagos efectuados para redimir dichas obligaciones o títulos, en cada ejercicio. Cuando las obligaciones y los títulos a que se refiere esta fracción se rediman mediante un solo pago, las comisiones y los gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.
- VI. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados, se deducirán en los términos de esta Sección. Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.

En esta disposición queda de manifiesto que cuando algún contribuyente realice inversiones en un bien que no es de su

propiedad, deberá deducirlas en los términos previstos en esta Sección.

Para que lo previsto en esta fracción tenga sus efectos, es necesario que el contribuyente renuncie de manera previa a la propiedad de esas inversiones, de tal forma que al darse la terminación del contrato de arrendamiento del inmueble podrá deducir el valor pendiente por redimir de esas inversiones.

Los efectos que tendrá que reconocer el arrendador del inmueble y beneficiario de las mejoras, se establecen en la fracción III del artículo 18 de esta Ley, para el caso de personas morales; y en el artículo 130, fracción V, para el caso de personas físicas.

Cabe señalar que puede interpretarse que las construcciones realizadas sobre un terreno ajeno no son inversiones sujetas a deducirse conforme a esta Sección, ya que los terrenos no son activos fijos conforme a la definición de la Ley y esta regla implica, literalmente, que las construcciones se lleven a cabo en activos fijos tangibles propiedad de terceros. Sin embargo, esta interpretación no es compartida por las autoridades fiscales.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año V. No. 54. Junio 1992.

Tesis: III-TASS-2215

Página: 15

INVERSION REALIZADA SOBRE LOS ACTIVOS FIJOS PROPIEDAD DE TERCEROS.- LE ES APLICABLE EL PORCENTAJE DEL 5% PARA CONSTRUCCIONES COMO DEPRECIACION.- En el caso de que el contribuyente realice trabajos de albañilería, instalaciones de piso, de electricidad, jardinería, y carpintería, sobre determinados inmuebles propiedad de terceros, debe considerarse que esas inversiones son las mismas a que se refiere el artículo 46, fracción VII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1981, dado que éstas constituyen inversiones sobre activos fijos que, además, son equiparables a las construcciones, pues el legislador las contempló en un mismo rubro por lo cual les es aplicable el porcentaje del 5% autorizado en la fracción I del artículo 44 de la citada Ley, como depreciación por tales inversiones.(1)

Revisión. No. 2512/87.- Resuelta en sesión de 5 de junio de 1992, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. Silvia Fuentes Macías.

- VII.** Tratándose de regalías, se podrá efectuar la deducción en los términos de la fracción III del artículo 33 de esta Ley, únicamente cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas.

PÉRDIDAS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR

Artículo 37. Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra. La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 18 de esta Ley.

Cuando los activos fijos no identificables individualmente se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor o dejen de ser útiles, el monto pendiente por deducir de dichos activos se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden.

Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del por ciento autorizado por esta Ley sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente.

La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse dentro de los doce meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo.

Los contribuyentes podrán solicitar autorización a las autoridades fiscales, para que el plazo señalado en el párrafo anterior se pueda prorrogar por otro periodo igual.

La cantidad recuperada no reinvertida en el plazo señalado en el quinto párrafo de este artículo, se ajustará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se obtuvo la recuperación y hasta el mes en que se acumule.

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.

De conformidad con el artículo 2455 del Código Civil se entiende por casos fortuitos: el incendio, la guerra, la peste, la inundación insólita, el terremoto u otro acontecimiento, igualmente, desacostumbrado que no se pueda prever razonablemente. Doctrinalmente, los casos de fuerza mayor – se ha señalado que– son sucesos que se constituyen por el hombre como pueden ser la invasión, el robo, etc.

De esta manera, en este artículo se establece que la pérdida deducible que se reconocerá cuando algún acontecimiento de fuerza mayor o caso fortuito origine la pérdida de bienes, será la cantidad pendiente de deducir, actualizada por el periodo en que el bien haya sido utilizado.

Asimismo, está previsto que en el caso de cantidades recibidas de compañías aseguradoras o de fianzas, no serán acumulables si se reinvierte en la adquisición de bienes sustitutos, dándose un plazo de hasta 2 ejercicios para reinvertir o sustituir dichos bienes.

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN Y USO DE LAS OPCIONES EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Artículo 38. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, el arrendatario considerará como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

Para identificar si la operación de que se trate constituye o no un arrendamiento financiero, debe acudir a la definición contenida en el artículo 15 del CFF.

Cuando en los contratos de arrendamiento financiero se haga uso de alguna de sus opciones, para la deducción de las inversiones relacionadas con dichos contratos se observará lo siguiente:

- I. Si se opta por transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, o bien, por prorrogar el contrato por un plazo cierto, el importe de la opción se considerará complemento del monto original de la inversión,

por lo que se deducirá en el por ciento que resulte de dividir el importe de la opción entre el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión.

- II. Si se obtiene participación por la enajenación de los bienes a terceros, deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación en la enajenación a terceros.

El artículo 27 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, establece que al concluir el plazo del vencimiento del contrato, la arrendataria deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

1. *La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición.*
2. *Prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal.*
3. *Participar con la arrendadora en el precio de venta de los bienes a un tercero.*

SECCIÓN III DEL COSTO DE LO VENDIDO

La deducción de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o terminados en lugar de la deducción del costo de ventas se estableció a partir de 1987, como parte de las medidas para reconocer en forma integral los efectos de la inflación en la base gravable del Impuesto Sobre la Renta.

En ese contexto, ante la gran dificultad para regular en la Ley los complejos procedimientos para reconocer los efectos de la inflación en el Costo de Ventas, así como su aplicación por parte de los contribuyentes y su fiscalización por parte de las autoridades, se estableció la deducción de dichas adquisiciones, logrando así un sistema sencillo de aplicar y de fiscalizar, y que no requiere tener que reconocer los efectos de la inflación en el Costo de Ventas.

La deducción de las adquisiciones citadas, a la postre resultó, además ser un efectivo estímulo para la actividad económica, que no requería de complejos procedimientos

burocráticos para su aplicación, al implicar un beneficio financiero directo para las empresas en expansión.

Por lo tanto, volver al esquema de Costo de Ventas desde el año 2005, ha implicado un retroceso ya que ha incrementado su complejidad para determinarlo, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Además, en los términos en que se plantea, implica la generación artificial de utilidades, ya que no se contempla el reconocimiento de los efectos de la inflación para determinar el Costo de Ventas, máxime que hoy en día esta nueva Ley no contempla el método de valuación de inventarios denominado Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS) violentándose con ello el principio de proporcionalidad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no es correcto medir la capacidad contributiva de una empresa reconociendo sólo algunos de los efectos de la inflación y no todos de manera integral, lo que motivó la interposición de innumerables juicios de amparo por parte de los contribuyentes.

Por otra parte, las disposiciones establecidas en la Ley, presentan en lo particular un sinnúmero de problemas, dentro de los que destacan los siguientes:

No se contienen definiciones o descripciones precisas de los sistemas de control de inventarios y de los métodos de valuación de los mismos. Al respecto, se puede pensar que eso no es un problema, ya que para eso existen definiciones y descripciones en la técnica contable; sin embargo, la doctrina contable no es una ciencia exacta y, por lo mismo contempla diversas variantes en la aplicación de los métodos y procedimientos, y sobre todo reconoce que sus regulaciones deben ser aplicadas con criterios prudenciales de acuerdo con las características de cada caso y en función de la importancia relativa de las partidas. En consecuencia, la falta de regulaciones en la propia Ley no puede ser suplida por las regulaciones contables e implica una gran inseguridad jurídica para los contribuyentes.

De hecho, si somos realistas, la falta de regulaciones, obedece precisamente a lo complejo que resulta regular estas situaciones, tal como lo hemos venido afirmando.

SISTEMAS DE COSTEO Y MOMENTO DE DEDUCCIÓN

Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

RISR 78, RISR 79-B, RISR 84,

Costeo Absorbente: Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo del producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

Costos Históricos: El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos Predeterminados: Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:

- a) Costos estimados.- Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.*
- b) Costos estándar.- Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.*

Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.

El artículo 79 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a los costos predeterminados de la siguiente manera:

Artículo 79.- Los contribuyentes que, de conformidad con el artículo 39, párrafo primero de la Ley, determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:

- I.** Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas;
- II.** Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías, y
- III.** Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista alguna diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio. En el caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.

El cálculo de los costos predeterminados a que se refiere este artículo se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- a) El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- b) Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo de este artículo, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- a) Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- b) Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- c) Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- d) La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.

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

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Como puede observarse, queda a criterio determinar la importancia que tengan los gastos indirectos de producción y en consecuencia, su participación o no en el costo del producto. Esto, evidentemente, implica inseguridad jurídica, además de que es incompatible con una norma de aplicación estricta como lo es este artículo, ya que incide en la base gravable del impuesto.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 27, fracción XIV de esta Ley.

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

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Para que la base gravable del impuesto cumpla con el principio de proporcionalidad, es necesario que en su cuantificación tome en consideración todos los elementos que incidan en la determinación del incremento patrimonial que, en su caso, tenga el sujeto del impuesto. Por lo tanto, al no reconocerse en el costo el efecto de la inflación se viola este principio, ya que se está determinando una utilidad irreal que no corresponde con la verdadera capacidad de pago del sujeto pasivo, máxime que en la presente Ley ya no reconoce el método de valuación de inventarios denominado UEPS.

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Artículo 40. Los contribuyentes que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

Artículo 41. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

RISR 82 y 83

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

El método “PEPS” se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados; los costos de ventas son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan, y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario, según las fechas de adquisición o producción.

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deba al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

II. Costo identificado.

Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen, específicamente, con su costo de adquisición o producción.

Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.

III. Costo promedio.

Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.

IV. Detallista.

RMF 3.3.3.2.

En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

Para tener un adecuado control del método detallistas, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.*
- b) Agrupación de artículos homogéneos.*
- c) Control de los traspasos de artículos entre los departamentos o grupos.*
- d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.*

Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.

De lo anterior se desprende, que la presente Ley no reconoce el método de valuación de inventarios UEPS, mismo que en la mayoría de los casos reconocería un mayor costo de ventas, simplemente por el incremento en precios, ya sea por el tipo de cambio o por inflación.

Por otro lado, respecto a la definición del método detallista, la regla 3.3.3.2. de la Resolución Miscelánea para 2016 establece: Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con el artículo 41, fracción IV de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 76, fracción XIV del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el

valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:

- I. Se valorarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio fiscal de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.*
- II. Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.*

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma.

Cuando se opte por utilizar el método a que se refiere la fracción I de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. 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.

RISR 83

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

RISR 83, RMF 3.3.3.2., RMF 3.3.3.3., RMF 3.3.3.4.

En el artículo 83 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece:

“Artículo 83.- Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-G¹ de la 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 los 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.
- 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 que corresponda a la fracción III del mismo artículo.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, en

1 Artículo 41 de la Ley del ISR vigente a partir del 1 de enero de 2014.

los términos de la fracción V del artículo 86 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.”

El art. 82 del Reglamento de la LISR señala que: Para los efectos del artículo 41 de la Ley del ISR, los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valorar dichos inventarios, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el mencionado artículo, excepto tratándose de mercancías que se ubiquen en el supuesto del párrafo tercero del artículo citado, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.

Por su parte la regla 3.3.3.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, señala: Para los efectos del artículo 83 del Reglamento de la Ley del ISR, podrán aplicar la opción prevista en el citado artículo los contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 43 de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés.

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

RISR 84 RMF 3.3.3.2

Resulta totalmente incongruente, que se pretenda exigir que lleven inventarios perpetuos a quienes utilicen el método de detallistas, ya que, precisamente, se usa este último por la imposibilidad práctica de controlar físicamente las unidades de artículos. Como se mencionó anteriormente, la regla

3.3.3.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, permite a los contribuyentes que hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista, no llevar el sistema de inventarios perpetuos a que se refiere la fracción XIV del artículo 76 de la Ley.

Por otra parte, en el artículo 84 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta se dispone:

Artículo 84.- Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 45-G₂ de la Ley, 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.

Una vez 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 artículo, podrán seguir utilizándolo para 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 utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

La redacción en singular crea cierta confusión, ya que parecería implicar que una empresa debe escoger sólo un método para todos sus inventarios, lo que en la práctica es absurdo e imposible, ya que una empresa, por las características de los diferentes tipos de inventarios que maneje, tiene normalmente que usar diferentes métodos de valuación para cada uno de ellos. Por ejemplo, un distribuidor de automóviles nuevos normalmente usará el

2 Artículo 41 de la Ley del ISR vigente a partir del 1 de enero de 2014.

método de identificados para las unidades nuevas, pero no para los inventarios de refacciones.

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.

COSTO SUPERIOR A VALOR DE MERCADO O REPOSICIÓN

Artículo 42. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

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

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 179 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 180 de la misma.

Los contribuyentes que hubieran optado por presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, o hayan estado obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del citado Código, deberán informar en el dictamen o en la declaración informativa, según se trate, el costo de las mercancías que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de los demás contribuyentes deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Artículo 43. 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 Federación, 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 esta Ley.

RISR 83, RMF 3.3.3.3.

Al efecto la regla 3.3.3.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, establece que para los efectos del artículo 83 del Reglamento de la Ley del ISR, podrán aplicar la opción prevista en el citado artículo los contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 43 de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés.

*Por último es importante señalar que a través del **ARTICULO TERCERO TRANSITORIO** vigente a partir del 1 de diciembre de 2004, mismo que aún sigue vigente para algunos contribuyentes, se estableció lo siguiente:*

DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES (DOF 1-DIC-2004)

ARTÍCULO TERCERO.....

- IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

Esta disposición ha tenido por objeto revertir el efecto de deducción de los inventarios que se tenían al cierre del ejercicio 2004, ya sea, a través de la no deducibilidad de su costo al momento de venderlos, o bien acumulando su valor en los ejercicios posteriores a 2004.

A través de la siguiente regla que subsiste en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, se corrige dicha situación, misma que a continuación se transcribe:

RMF 3.3.3.1. Los contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2004 hayan adquirido bienes sujetos al régimen de importación temporal, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y que conforme al artículo 31, fracción XV de la Ley del ISR en vigor en dicho año, no los hubieran podido deducir en ese ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el Artículo Tercero primer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, podrán no incluir dichas adquisiciones en el inventario base citado. En este caso, estas adquisiciones serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera.

También podrá no incluirse en el inventario base a que se refiere el párrafo anterior, las adquisiciones de bienes que en el ejercicio fiscal de 2004 se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal de conformidad con la Legislación Aduanera, así como de aquéllas que se hubieran mantenido fuera del país en dicho ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el párrafo anterior y el contribuyente no las hubiera podido deducir en el mismo ejercicio, por no haberlas enajenado, retornado al extranjero o retirado del depósito para ser importadas definitivamente, o por no haberlas enajenado o importado en forma definitiva en el caso de las mercancías que se hubieran mantenido fuera del país. Los bienes sujetos al régimen de depósito fiscal serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen, retornen al extranjero o retiren del depósito fiscal para ser importados definitivamente y cuando se trate de adquisiciones de bienes que se

hubieran mantenido fuera del país, serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen o importen.

Las adquisiciones de bienes a que se refiere esta regla serán deducibles siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en la Ley del ISR y no formen parte del costo de lo vendido.

Lo dispuesto en la presente regla no es aplicable tratándose de inversiones de activo fijo.

- V.** Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

- a)** El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.

Al respecto, la regla 3.3.1.33 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, dispone:

Los contribuyentes que en los términos de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1993, publicada en el DOF el día 19 de mayo de 1993, optaron por efectuar la deducción a que se refería la citada regla, dicha deducción se efectuará en treinta ejercicios contados a partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1992, en una cantidad equivalente, en cada ejercicio al 3.33 % del monto de la deducción que

les correspondió conforme a lo señalado por la referida regla 106, actualizado desde el mes de diciembre de 1986 ó 1988, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se efectúa la deducción correspondiente.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes que hayan disminuido, en los términos de la fracción V, inciso a) del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, el saldo pendiente por deducir a que se refiere la citada fracción, hasta por el monto en el que se haya deducido, en los términos de dicho precepto legal.

- b)** Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c)** Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

Esta disposición es por demás defectuosa, ya que por una parte señala de manera imperativa que los conceptos mencionados en los incisos a), b) y c) forzosamente deben disminuirse del inventario base, pero no precisa la prelación en que se deben restar cuando en su conjunto son mayores al inventario base o si, en ese caso, se deben disminuir en forma

proporcional, ni tampoco qué sucede si el resultado de dicha resta arroja un importe negativo.

No obstante lo anterior, la regla 3.3.3.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, señala:

Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013, en relación con el Artículo Tercero, fracción V, inciso c), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, no se considerará dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente a que se refiere dicho precepto legal, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal, en los términos de la Ley Aduanera.

Por otra parte, el concepto regulado en el inciso c) no guarda ninguna lógica con el resto del cálculo, ya que implica restar la comparación de sumas de promedios de inventarios importados directamente y dicho valor no tiene ninguna relación con el importe del inventario base. De hecho, puede ser que en el inventario base, ni siquiera existan ya inventarios importados directamente, o bien, éstos pueden ser un importe menor al que se exige restar. Esta regulación es por demás inequitativa, al dar un tratamiento especial a los inventarios importados directamente.

Adicionalmente, no contiene procedimiento alguno para determinar el “costo promedio mensual de los inventarios” de mercancías importadas directamente.

El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			
De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	10.00	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más de 1 a 2	13.00	12.50	12.00	11.00	10.00	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más de 0 a 1	12.00	11.50	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente:

- i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

- ii) Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado.
- iii) El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).
- iv) El índice promedio de rotación de inventarios del periodo de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo citado, entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

Este procedimiento es bastante arbitrario en cuanto a los periodos que establece para las acumulación del valor de los inventarios que se tengan al cierre de 2004, toda vez que una empresa que tiene una rotación de 1, quiere decir que dentro del siguiente año venderá la totalidad del inventario que tenía a 2004, y otra que tenga un factor de 12, igualmente, venderá en el ejercicio siguiente la totalidad del inventario que tenga a 2004; y en el primer caso, el ingreso se diferiría en 12 años; y en el segundo caso sólo en cuatro. Asimismo, el que en los primeros dos renglones de la tabla se establezcan factores iguales y en los siguientes factores decrecientes no obedece a ninguna razón objetiva.

Para mejor comprensión, enseguida ilustramos el procedimiento con el siguiente ejemplo:

	2002	2003	2004
<i>Inventarios iniciales</i>	60,000	68,000	70,000
<i>Inventarios finales</i>	<u>68,000</u>	<u>70,000</u>	<u>80,000</u>
<i>Suma</i>	128,000	138,000	150,000
<i>÷ 2</i>			
<i><u>Inventario promedio</u></i>	<u>64,000</u>	<u>69,000</u>	<u>75,000</u>

<i>Compras netas</i>	750,000	800,000	825,000
<i>Índice anual de rotación de inventarios</i>	11.7	11.6	11.0
<i>Índice promedio anual de rotación de inventario</i>	$(11.7+11.6+11.0) \div 3 =$		

Por otra parte, la regla 3.3.3.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, indica:

Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto del Artículo Noveno, fracción XII, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y hayan ejercido la opción a que se refiere el Artículo Tercero, fracción IV de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004 y hubieran entrado en liquidación a partir del 1 de enero de 2005, para determinar el monto del inventario acumulable correspondiente al ejercicio fiscal que termina anticipadamente, al del ejercicio de liquidación y al de los pagos provisionales mensuales, estarán a lo siguiente:

- I. Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio fiscal que termina anticipadamente con motivo de la liquidación, acumularán en dichos pagos la doceava parte del inventario acumulable que les corresponda en los términos del Artículo Tercero, último párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004. En la declaración del ejercicio fiscal a que se refiere el párrafo anterior, acumularán el inventario acumulable del ejercicio fiscal de que

se trate determinado en los términos de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, en la proporción que represente el número de meses que abarque el ejercicio que termina anticipadamente respecto de los doce meses del año de calendario en el que entró en liquidación el contribuyente.

- II.** Para los efectos de los pagos provisionales mensuales correspondientes al primer año de calendario del ejercicio de liquidación a que se refiere el artículo 12 de la Ley del ISR, acumularán en dichos pagos la doceava parte del inventario acumulable que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo de la fracción I de esta regla.

En la declaración que deba presentarse conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del ISR al término del año de calendario en el que entró en liquidación, se acumulará la diferencia que se obtenga de disminuir al inventario acumulable determinado en los términos del Artículo Tercero, fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, como si no hubiera entrado en liquidación, el inventario que se haya acumulado en la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de la presente regla.

En las declaraciones que con posterioridad a la señalada en el párrafo anterior se deban presentar al término de cada año de calendario, se acumulará el inventario acumulable que corresponda al año de calendario de que se trate en los términos del Artículo Tercero, fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004.

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.
2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.
3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:
 - i Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.
 - ii Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año

por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

Estos confusos procedimientos tienen por objeto anticipar la acumulación del ingreso para el caso de que el valor de los inventarios en los ejercicios posteriores disminuya, en relación con el inventario base.

Para mejor comprensión, enseguida ilustramos el procedimiento con el siguiente ejemplo:

Suponiendo que el inventario al 31-12-06 haya disminuido respecto del inventario base.

1. Acumulación en ejercicios posteriores a aquél en el que disminuyó el inventario:

<i>Inventario reducido (31-12-06)</i>	<i>80,000</i>	<i>= .80</i>
<i>Inventario base (31-12-04)</i>	<i>100,000</i>	
<i>Inventario acumulable (100,000 – 30,000)</i>	<i>70,000</i>	
	<i>X .80</i>	
	<i>56,000</i>	
 <i>% de acumulación anual que corresponde de acuerdo con el índice de rotación del inventario</i>	 <i>0.20</i>	
	<i>\$ 11,200</i>	
<i>Años pendientes de acumular (2007 a 2009)</i>	<i>3</i>	
<i>Acumulación del inventario en los ejercicios posteriores</i>	<i><u>\$ 33,600</u></i>	

2. *Acumulación en el ejercicio en el que disminuyó el inventario*

<i>Inventario acumulable</i>	\$ 70,000
<i>Menos:</i>	
<i>Acumulación por efectuar en ejercicios posteriores</i>	33,600
<i>Acumulación en ejercicios anteriores</i> <i>(70,000 x .20 x 1)</i>	14,000
<i>Acumulación en el ejercicio en el que disminuyó el inventario</i>	\$ 22,400

Sobre este punto, la regla 3.3.3.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, señala: Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y que estén a lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004 y determinen un monto acumulable en el ejercicio fiscal en el que reduzcan su inventario de conformidad con el precepto citado, considerarán dicho monto únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate.

Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas acumularán el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios

entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

Esta disposición implica que, a pesar de que el plazo para presentar la declaración del ejercicio 2004 culminó en marzo de 2005, desde el 17 de febrero de este último año se tenga la obligación de tener los cálculos exactos del inventario que deben seguir acumulando algunos contribuyentes.

CAPÍTULO III DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

DETERMINACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

Artículo 44. Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

- I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

Ha de tomarse en cuenta que de conformidad con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, puede haber casos de ejercicios fiscales que comprendan menos de 12 meses, ya sea porque se inician actividades después del 1 de enero, o bien porque el ejercicio termine antes del 31 de diciembre, esto último puede ser por escisión o por fusión, en dichos casos la división a que este párrafo se refiere deberá hacerse considerando el número de meses que comprenda el ejercicio fiscal irregular de que se trate. En los casos de liquidación es posible que haya ejercicios fiscales que comprendan más de 12 meses.

La exclusión, en el saldo final del mes de la cuenta de que se trate, de los intereses devengados en ese mismo mes, tiene la finalidad de medir en forma precisa el impacto de la inflación del periodo correspondiente generado por los créditos y/o las deudas.

- II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

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.

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

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que

se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

La ley del ISR no contempla no contempla la posibilidad de que haya ejercicios que comprendan más de 12 meses, cuyo caso se puede presentar, como antes dijimos, tratándose de liquidación de sociedades (ver artículo 12 de la ley del Impuesto Sobre la Renta).

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

La comparación de los saldos promedios anuales de las deudas y de los créditos, dará como resultado la cantidad a la que se aplicará el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable o deducible respectivamente, dependiendo si uno es mayor que otro. Cabe aclarar que los intereses devengados a favor o a cargo, se considerarán acumulables o deducibles en su totalidad.

El procedimiento a seguir para determinar el ajuste anual por inflación, es el siguiente:

	CASO "A"	CASO "B"
Saldo promedio anual de los créditos	\$ 300,000	\$ 300,000
Menos:		
Saldo promedio anual de las deudas	400,000	250,000
Diferencia	(100,000)	50,000
Factor de ajuste anual (hipotético)	0.0400	0.0400
Ajuste anual por inflación acumulable	\$ 4,000	
Ajuste anual por inflación deducible		\$2,000

Cabe señalar que en el caso de créditos o deudas en moneda extranjera, se deberán valorar al tipo de cambio que

corresponda al primer día del mes, atendiendo a los dispuesto por el Art. 20 del CFF, que establece que se tomará el tipo de cambio que el Banco de México publique el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones.

El ajuste por inflación es un concepto que tiene como finalidad incorporar en la determinación de la utilidad fiscal los efectos inflacionarios, no se trata propiamente de un ingreso o una deducción real, lo cual hace que el concepto sea cuestionable legalmente, derivado de esos cuestionamientos han surgido criterios judiciales. A continuación se muestra uno de ellos:

RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, MODIFICA EL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES AUNQUE NO TENGA LA NATURALEZA DE ENTRADA. *El hecho de que el ajuste anual por inflación acumulable no tenga la naturaleza de entrada, en virtud de que con ella el contribuyente no puede realizar un depósito a su cuenta bancaria o, en su defecto, liberarse de obligaciones, de ninguna manera significa que no exista como ingreso, toda vez que sí modifica el patrimonio de los contribuyentes, lo que se aprecia cuando éstos actualizan los valores de sus activos o, en su caso, ven disminuidos sus pasivos; de ahí que la inflación acumulable sea el ingreso obtenido por la disminución real de las deudas, en virtud de que éstas con el paso del tiempo, generan un remanente financiero que impacta positivamente en el patrimonio del deudor. En este contexto, el ajuste anual por inflación acumulable es concretable en la economía de los contribuyentes, con lo que se acredita que los deudores, ante un proceso inflacionario, se enriquecen y los acreedores ven disminuido su patrimonio, a grado tal que contablemente pueden registrarse pérdidas y al mismo tiempo tener capacidad contributiva, pues tratándose de activos sujetos a depreciación, el contribuyente no puede llevar a cabo la deducción de manera inmediata, sino gradual; de ahí que el hecho de que el sujeto pasivo no refleje liquidez financiera no significa que carezca de capacidad contributiva.*

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 274/2004. Productos Industrializados del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 14 de mayo de 2004. Cinco votos; mayoría de cuatro votos en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza.

Amparo en revisión 648/2004. Promociones Turísticas Azteca, S.A. de C.V. y otras. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 955/2004. Home Depot México, S. de R.L. de C.V. 22 de octubre de 2004. Cinco votos; mayoría de cuatro votos en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Amparo en revisión 1328/2004. Proteínas y Oleicos, S.A. de C.V. 22 de octubre de 2004. Cinco votos; mayoría de cuatro votos en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Tesis de jurisprudencia 173/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.

CONCEPTO DE CRÉDITOS

Artículo 45. Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, 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 fondos de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de esta Ley.

Ha de tomarse en cuenta que el concepto de crédito es bastante amplio: el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario. Este párrafo menciona expresamente algunas partidas, pero dicha mención no es limitativa, sino solamente enunciativa. Entre las partidas que aquí no están expresamente mencionadas, pero que si están comprendidas en la definición de crédito, se encuentran los saldos de cuentas bancarias, clientes, deudores diversos, etc., no obstante, es necesario excluir de dichos créditos las partidas que se mencionan en el párrafo siguiente. Mención especial merecen los depósitos que se otorgan para garantizar el cumplimiento de una obligación (depósitos en garantía), en cuyo caso el derecho a recibir la cantidad en numerario nace cuando la causa que dio origen al depósito en garantía ha desaparecido, por lo que se puede decir que a partir de esa fecha nace el derecho de crédito y es hasta entonces cuando los depósitos en garantía pueden incluirse como créditos, no así mientras la relación comercial o de negocio que dio origen al depósito subsistan y dicho depósito esté garantizando el cumplimiento de la obligación de que se trate, ya que en ese momento no existe derecho de quien otorgó el depósito a recibir una cantidad en numerario de parte de quien recibió tal depósito, sino que más bien durante ese tiempo dicho depósito significa la garantía de

recibir un bien, un servicio y/o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

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

De conformidad con este párrafo, solamente deben excluirse como créditos las cuentas por cobrar que se ubiquen en los 3 supuestos siguientes:

- a) *Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales,*
- b) *Cuando sean a la vista,*
- c) *Cuando sean a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes.*

Bajo esta tesis si deben incluirse como créditos, entre otras, las cuentas por cobrar a cargo de personas físicas que provengan de actividades empresariales que al cierre de cada mes estén por cobrar, independientemente de que sean a la vista o a plazo menor de un mes, e inclusive si se cobran antes del mes.

Las cuentas por cobrar a cargo de personas físicas que no provengan de actividades empresariales, sólo serán consideradas créditos si se concertaron a plazo mayor de un mes y se cobran después de dicho mes.

En este sentido resulta interesante el siguiente criterio judicial:

RENTA. EL ARTÍCULO 52, SEGUNDO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 47, FRACCIÓN I, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2002, VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Para efectos del ajuste anual por inflación que deben hacer las personas morales, el artículo 47, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º. de enero de 2002 define qué debe entenderse por crédito y establece que no tendrán este carácter 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. Por su parte, el artículo 52, segundo párrafo, de la mencionada Ley permite a las instituciones de crédito incluir en el cálculo de su ajuste anual por inflación tales créditos.

En ese sentido, es evidente que la prohibición para las personas morales, salvo las instituciones de crédito, de considerar las cuentas por cobrar a que se ha hecho referencia para el ajuste anual por inflación, no se justifica en el plazo de un mes transcurrido desde que surge el derecho a recibir de la persona física deudora una cantidad en numerario y el momento del pago, ya que al restringirse tal prohibición a las personas físicas cuyas deudas no provienen de sus actividades empresariales, es evidente que si los deudores son personas morales o físicas que realizan actividades empresariales, los créditos de referencia sí pueden tomarse en cuenta, y tampoco se justifica por el hecho de que ese tipo de créditos no tengan origen en las actividades empresariales de las personas físicas deudoras, pues el legislador determinó liberar a los contribuyentes personas físicas de calcular los efectos de la inflación en su patrimonio, así como que causen el impuesto sobre la base de efectivo. En ese tenor, se concluye que el artículo 52, en relación con el numeral 47, fracción I, ambos del citado ordenamiento legal, al permitir que las instituciones de crédito puedan considerar tales cuentas por cobrar para realizar el ajuste anual por inflación e impedir que las demás personas morales lo hagan, violan la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues ambas disposiciones otorgan un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en la misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable para ello.

Amparo en revisión 1337/2006. Grupo Nacional Provincial, S.A. de C.V. 17 de enero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Actualmente todos los contribuyentes personas físicas (inclusive las que realizan actividades empresariales) no incluyen en la determinación de su utilidad fiscal ajuste anual por inflación.

De igual forma resultan de interés los siguientes precedentes judiciales:

RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. No es posible establecer un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligados en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que, por una parte, el régimen general de tributación de las primeras regulado en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º. de enero de 2002; en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo a lo dispuesto por el título IV de la propia ley, que ésta regula en forma específica el mecanismo para el cálculo del ajuste anual por inflación, reconociendo las características objetivas de los sujetos obligados a pagar el tributo y que, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto que son sujetos del mismo impuesto, también lo es que el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, sujetándolos, por tanto, a regímenes diversos. Por lo anterior, si bien el ajuste anual por inflación es un elemento a tomar en cuenta para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, no es factible pretender que las mismas reglas para su

amortización se apliquen a los sujetos obligados, pues las leyes fiscales deben dar un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos y desigual a los que se colocan en situaciones desiguales. Además, del contenido de los artículos 17, 18, 19 y 22 de la misma ley se evidencia que la acumulación de los ingresos de las personas morales se efectúa en distintos momentos, en tanto que tratándose de las personas físicas con actividades empresariales ello ocurre al momento en que sean efectivamente percibidos, de ahí que no se encuentren en un mismo plano de igualdad y estén sujetos a un régimen legal diferente, pues se trata de contribuyentes que se ubican en distinta hipótesis, de lo que resulta claro que no existe violación al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 2688/2003. Envases de Sinaloa, S.A. de C.V. y otra. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels, Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Nota: Sobre el tema tratado en esta tesis, la Segunda Sala emitió la jurisprudencia 2ª./J. 174/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 542, de rubro: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."

RENTA. EL TRATO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal independiente pueden deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención, según lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera tal que de las deudas que adquieran puede derivarse una mejoría en los ingresos propios de su actividad con motivo de la inflación. Sin embargo, no puede estimarse violado el principio de equidad tributaria porque no se les obligue a acumular la ganancia inflacionaria, en virtud de que no se encuentran en la misma situación que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales, pues el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil, mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.

Amparo en revisión 630/1999. Grupo Transportación Ferroviaria Mexicana, S.A. de C.V. 9 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

- 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.

Por la forma en que esta disposición está redactada, tampoco podrán considerarse como créditos las cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas que sean personas físicas residentes en el extranjero, no obstante que deriven de operaciones de compra-venta de bienes o de prestación de servicios.

Por otra parte, las cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas que sean sociedades residentes en el extranjero que estén denominadas en moneda extranjera y provengan de exportación de bienes o servicios sí serán consideradas como créditos.

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.

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 esta Ley.

Cuando se trate de saldos a cargo de funcionarios y empleados, en esta fracción se dispone que no se considerarán créditos, observándose que al hacerlo no se distingue en función del origen de dicho saldo, sino únicamente a que si el deudor es funcionario o empleado, por lo que no importará si dicho saldo se origina por una venta de mercancías a crédito o en la venta de un automóvil que la empresa le haya efectuado a un empleado o funcionario, o por cualquier otro motivo. Si el origen de la cuenta por cobrar fuera la enajenación de bienes o la prestación de servicios, deberían incluirse tales cuentas por cobrar como

créditos para efectos de la determinación del ajuste por inflación.

Por otra parte, la fracción VII del artículo 27 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que es requisito, para poder deducir intereses a cargo en los casos en un contribuyente tenga préstamos recibidos y a su vez haya otorgado préstamos a terceros u otras personas, que la tasa de interés a favor sea igual o mayor a las tasa de los intereses a cargo, en caso contrario, podrá no ser deducible el intereses a cargo ya sea total o parcialmente.

La disposición en comento no es clara en cuanto a exactamente en qué supuesto debe excluirse como créditos los préstamos efectuados a terceros, podría interpretarse que se refiere a todos los casos en que un contribuyente tenga préstamos recibidos y a su vez haya otorgado préstamos a terceros, o bien que solamente se refiera a los casos en que se actualice el supuesto de no reunir el requisito para poder deducir los intereses a cargo. Esta última interpretación es la que parece ser la más adecuada y lógica, es decir, si un contribuyente tiene préstamos recibidos por los cuales tiene intereses a cargo, y también tiene préstamos otorgados pero reúne en forma íntegra los requisitos para deducir el 100% de los intereses a cargo, debería poder sin ningún problema incluir como créditos los préstamos efectuados a terceros.

Adicionalmente la fracción VII del artículo 27, no es clara porque dicha fracción alude tanto a trabajadores, funcionarios, socios y accionistas como a terceros, que inclusive podrían representar la generación de ingresos acumulables que los haría estar comprendidos en la definición general de crédito descrito en el primer párrafo de este artículo.

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

Es claro que los pagos provisionales de impuestos no deben considerarse como créditos para efectos del ajuste por inflación, sin embargo, los saldos a favor de contribuciones si pueden considerarse como créditos, en virtud de que se ubican en la definición general de créditos, además de

conformidad con lo establecido en el último párrafo de este artículo, desde luego durante el periodo a que se refiere dicho párrafo.

Los estímulos fiscales federales que existen en México no representan cantidades en numerario que tengan derecho a recibir los contribuyentes de parte del fisco federal, en la mayoría de los casos los estímulos fiscales representan derechos a acreditar cantidades contra contribuciones (por ejemplo los estímulos otorgados a contribuyentes del sector del autotransporte, así como los estímulos otorgados a la industria cinematográfica y al teatro), en otros casos los estímulos representan derechos a deducir anticipadamente ciertas partidas (adquisiciones de terrenos en empresas del sector inmobiliario), etc.

Esta disposición establece que los estímulos fiscales deben ser excluidos como créditos del ajuste por inflación, sin embargo, los estímulos fiscales federales no están incluidos en el concepto general de créditos que hemos comentado anteriormente, en virtud de que no representan cantidades en numerario que los contribuyentes deban recibir del fisco federal. El diccionario de la de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua, en una de sus acepciones señala que numerario es: Moneda acuñada, o dinero efectivo.

- 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 esta Ley.

Respecto de los ingresos derivados de contratos de obra mueble e inmueble, cuya acumulación no esté condicionada a su percepción efectiva, sino que su acumulación está condicionada a la autorización o aprobación de las estimaciones de obra para que proceda su cobro, si deben ser consideradas como crédito para efectos del ajuste por inflación.

- VI.** Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones

a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

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

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

CONCEPTO DE DEUDAS

Artículo 46. Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

El concepto de deuda es muy amplio. Obligación en numerario pendiente de cumplimiento es prácticamente cualquier pasivo o cantidad de dinero que el contribuyente tenga obligación de pagar, ya sea a corto mediano o largo plazo.

Las aportaciones para futuros aumentos de capital no en todos los casos son una obligación en numerario pendiente de cumplimiento, es decir, no en todos los casos representan una cantidad de dinero que el contribuyente tenga obligación de pagar, sobre todo cuando estas aportaciones se han formalizado y documentado a través de una resolución o

acuerdo de los accionistas, dichas aportaciones representan cantidades de las que la persona moral debe posteriormente emitir las acciones o partes sociales correspondientes, pero la sociedad no propiamente tiene una obligación de pagar a los socios o accionistas las cantidades aportadas para tal fin, en todo caso para que nazca la obligación de devolver o pagar esas cantidades a los socios o accionistas se requiere que así sea decidido por las asamblea de socios o accionistas correspondiente. Desde el punto de vista financiero, de conformidad con el párrafo 42.4 de la NIF C-11, cuando dichas aportaciones han sido hechas por virtud de una resolución de accionistas legalmente instalada y debidamente documentada a través del acta correspondiente y además se cumplen los requisitos establecidos en dicha NIF, las aportaciones para futuros aumentos de capital deben mostrarse dentro del rubro de capital contable como parte del capital contribuido; en los casos en que no ha habido tal resolución y/o no se cumplan las condicionantes establecidas para ello, esas aportaciones deben ser mostradas en el balance general como un pasivo en favor de los accionistas.

En relación con este asunto resulta interesante la siguiente tesis, no obstante que la misma está referida a la persona que efectuó la aportación para futuro aumento de capital:

ANTICIPOS PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL.— NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO CUENTAS POR COBRAR, PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO CONFORME A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 7-B, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1989.— Los anticipos entregados por Empresas Controladoras a Empresas Controladas para futuras adquisiciones de acciones de empresas controladas, cuando estas últimas decidan aumentar su capital social, no constituye un crédito en los términos que lo dispone el artículo 7-B, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1989, y por lo consiguiente, no puede considerarse para efectos del cálculo del componente inflacionario que establece la fracción III, del propio dispositivo, en razón de que no actualiza una cuenta por cobrar, entendida ésta en un derecho de crédito en los términos que lo considera la fracción IV, del dispositivo invocado y los anticipos erogados, sólo reportan en el ejercicio de que se trata, una futura adquisición de acciones, al actualizarse un posible aumento de capital social en el evento de que ello ocurra, mediante la asamblea extraordinaria de accionistas que celebre la sociedad controlada, conforme al artículo 182 fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles. (16)

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-300/96/16712/94.—Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 11 de noviembre de

1997, por unanimidad de 5 votos.— Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.— Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998)

Asimismo, resulta de interés la siguiente tesis

RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “ENTRE OTRAS” PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezcan en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión.

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 274/2004. Productos Industrializados del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 14 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza.

Amparo en revisión 648/2004. Promociones Turísticas Azteca, S.A. de C.V. y otras. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 874/2004. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. y otras. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo en revisión 965/2004. Hotel Punta Sábalo, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Tesis de jurisprudencia 170/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.

Por otra parte, la RMF para 2016 en su regla 3.4.1. permite no incluir como deudas las aportaciones recibidas de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, así como de sus organismos descentralizados a los contribuyentes que obtengan concesiones, autorizaciones o permisos para la construcción, operación y mantenimiento de ciertas obras públicas.

En otro orden de ideas, ha de tomarse en cuenta que los anticipos recibidos de clientes, de conformidad con el artículo 17 fracción I inciso c) de la ley del Impuesto Sobre la Renta, implican el reconocimiento de un ingreso acumulable, en el peor de los escenarios, por el monto total de la operación, o bien sólo el importe del anticipo recibido bajo ciertas consideraciones, no obstante en cualquiera de esos casos los anticipos recibidos no representan una deuda para efectos de Impuesto Sobre la Renta, en consecuencia no deben ser incluidos en la determinación del ajuste por inflación. Es recomendable remitirse a la regla 3.2.4. RMF 2016 a efecto de verificar su aplicación y considerar como ingreso acumulable sólo el saldo que se tenga en el registro de anticipos de clientes recibidos.

También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

De conformidad con el artículo 28 fracción VIII de la ley del Impuesto Sobre la Renta, las provisiones relativas a gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio, si son deducibles, en consecuencia dichas provisiones deben considerarse deuda para efectos del ajuste

anual por inflación, para estos efectos debe considerarse que las reservas se crean o incrementan mensualmente en la proporción que representan los ingresos del mes respecto del total de ingresos del ejercicio.

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.

De conformidad con este párrafo no se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos, entre otras, de la fracción I del artículo 28 de la Ley; por lo que el Impuesto Sobre la Renta a cargo de las personas morales no representa una deuda para la determinación del ajuste anual por inflación, precisamente por ser una partida no deducible..

Se establece que tampoco se considerará deuda para efectos del ajuste por inflación, el monto de las deudas que excedan el límite establecido en el artículo 28 en su fracción XXVII de la ley del Impuesto Sobre la Renta, esta fracción se refiere a la no deducibilidad de intereses por capitalización delgada. El razonamiento lógico de esta exclusión es que los intereses que deriven de ese excedente son no deducibles. Al respecto, la disposición no es precisa en relación con la manera en que se deberá excluir el mencionado excedente del cálculo del promedio anual de deudas para la determinación del ajuste anual por inflación. Lo anterior, toda vez que dicho excedente se calcula sobre la base de un promedio anual de ciertas deudas, considerando que el cálculo para la determinación del promedio anual de deudas para efectos del ajuste por inflación requiere de saldos finales mensuales.

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, 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.

En relación con este capítulo resulta de interés la siguiente tesis judicial:

RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, 46, 47 Y 48 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVEN EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, EN TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES, SON DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA. Conforme a los preceptos enunciados, dentro de la mecánica para determinar el ajuste anual por inflación es necesario precisar el saldo promedio anual de las deudas y de los créditos, a partir de la suma de los saldos respectivos del último día de cada uno de los meses del ejercicio; de ahí que cuando el saldo promedio de las deudas es mayor al saldo promedio anual de los créditos, la diferencia debe multiplicarse por el factor de ajuste anual cuyo resultado constituye el ajuste anual por inflación acumulable; por el contrario, cuando el saldo promedio anual de los créditos es mayor, multiplicada la diferencia por el factor de ajuste anual, su resultado constituye el ajuste anual por inflación deducible. No obstante, si bien para determinar el ajuste anual por inflación acumulable deben considerarse los saldos mensuales de los créditos o deudas durante el ejercicio, ello no implica que desde su entrada en vigor las disposiciones que lo regulan trasciendan a la esfera jurídica de los gobernados, pues la obligación que imponen está acotada temporal y cuantitativamente porque, por una parte, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe calcularse al término de cada ejercicio fiscal y, por otra, su determinación no es consecuencia necesaria de que los contribuyentes cuenten con créditos o deudas en los términos de los artículos 47 y 48 de la ley citada, antes bien, es aleatoria o incierta, pues depende de que al final del ejercicio respectivo el saldo promedio anual de las deudas sea superior al saldo promedio anual de los créditos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 263/2003. Maíz Edificaciones, S.A. de C.V. 16 de octubre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Martín Ubaldo Mariscal Rojas.

Por último, ha de efectuarse el comentario de que el concepto del ajuste por inflación tiene la finalidad de incorporar en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal de las personas morales, los efectos de inflación que generan los créditos o deudas. Sin embargo, en los últimos años la inflación anual en México ha sido de sólo un dígito, ha oscilado alrededor del 4%, ha de recordarse que cuando nació este concepto (en aquel entonces denominado: "componente inflacionario"), la inflación era de más del 100 %.

CAPÍTULO IV

DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS Y UNIONES DE CRÉDITO

En este capítulo de la Ley es importante comentar que se elimina el tratamiento aplicable a las Sociedades de Inversión de capitales, mejor conocidos como SINCAS.

En efecto, en la iniciativa originalmente presentada por el Ejecutivo al Congreso el 8 de septiembre de 2013, se elimina el tratamiento en cuestión, sin proponer regla para la desaparición del tratamiento, aun cuando existen SINCAS operando en la actualidad.

Lo anterior obligó a que en las Comisiones en las que se analizó la Reforma, a incorporar en un artículo transitorio el procedimiento a seguir, el cual es similar al que existía hasta el 31 de diciembre de 2013, en cuanto al diferimiento de la acumulación de las ganancias e intereses obtenidos por las inversiones que hubieren efectuado hasta el 31 de diciembre de 2013, hasta el momento en que enajenen las acciones de dichas empresas promovidas.

Igual tratamiento tendrá los ingresos obtenidos en la enajenación de las acciones de entidades promovidas.

Se establece en dicho transitorio que el tratamiento antes descrito, solo aplicará a las inversiones en acciones de empresas promovidas que se hubieran efectuado con anterioridad al 1 de enero de 2014.

Asimismo, a partir del ejercicio 2014 se elimina la disposición que permitía a las instituciones de crédito realizar la deducción de sus reservas preventivas globales, obligando así a las dichas instituciones a migrar a un esquema de deducción de pérdidas por créditos incobrables, para lo cual se establece un régimen de transición a través de disposiciones transitorias y disposiciones contenidas en la resolución miscelánea.

ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO

Artículo 47. Los almacenes generales de depósito harán las deducciones a que se refiere este Título, dentro de las que considerarán la creación o

incremento, efectuados previa revisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la reserva de contingencia.

Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir la reserva a que se refiere este artículo en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumulará como ingreso en el ejercicio en que proceda la disminución.

Continúa para el 2016, sin cambios en las disposiciones contenidas en la Ley anterior para la deducción de reservas de contingencias, creadas o incrementadas con base a las disposiciones regulatorias emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores

ESTABLECIMIENTOS EN EL EXTRANJERO DE BANCOS MEXICANOS

Artículo 48. 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.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se enterará mediante retención que efectuarán las personas que hagan los pagos de intereses a que se refiere este artículo. Las instituciones de crédito podrán acreditar la retención efectuada contra el impuesto sobre la renta a su cargo, en la declaración del ejercicio, siempre que cuenten con la constancia de retención. En ningún caso procederá solicitar la devolución de los montos no acreditados en el ejercicio.

Cuando los intereses no se hubieren pagado a la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad.

Las instituciones de crédito deberán acumular a sus demás ingresos los intereses a que se refiere este artículo. Dichas instituciones, para los efectos del tercer párrafo del artículo 77 de esta Ley, no restarán del resultado fiscal el impuesto pagado conforme a este artículo.

Cuando la persona que pague los intereses cubra por cuenta del establecimiento el impuesto que a éste le corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará interés.

No se causará el impuesto a que se refiere este artículo por los intereses que perciban dichos establecimientos y que, de haber sido pagados directamente a un residente en el extranjero, quedarían exceptuados del pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 166 de esta Ley.

Sin cambios en el tratamiento aplicable hasta 2016 a las operaciones que realizan las instituciones de crédito establecidas en México, al otorgar créditos a residentes en el país, con recursos provenientes de sus sucursales establecidas en el extranjero.

CONVENIOS DE RECAUDACIÓN

Artículo 49. Las instituciones de crédito podrán acumular los ingresos que se deriven de los convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de la fracción III del artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, en el momento en que los perciban en efectivo o en bienes y en el monto efectivamente percibido una vez efectuadas las disminuciones previstas en dichos convenios.

Las instituciones de crédito, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos del artículo 44 de esta Ley, considerarán como créditos, además de los señalados en el artículo 45 de la misma, los créditos mencionados en la fracción I de dicho artículo.

Sin cambios en el tratamiento aplicable hasta 2016

RESERVAS DE ASEGURADORAS

Artículo 50. Las instituciones de seguros harán las deducciones a que se refiere este Título, dentro de las que considerarán la creación o incremento, únicamente de las reservas de riesgos en curso, por obligaciones pendientes de cumplir por siniestros y por vencimientos, así como de las reservas de riesgos catastróficos.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar las deducciones previstas en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o el incremento de la reserva matemática especial vinculada con los seguros antes mencionados, así como las otras reservas previstas en la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de

pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir las reservas a que se refiere este artículo en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumulará como ingreso en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de dichas reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el párrafo anterior.

También serán deducibles los llamados dividendos o intereses que como procedimiento de ajuste de primas paguen o compensen las instituciones a sus asegurados, de conformidad con las pólizas respectivas.

Recordemos que la iniciativa de Reforma presentada por el Ejecutivo, para 2014 se eliminaba la posibilidad de que las compañías aseguradoras pudieran deducir las reservas a que hace mención su primer párrafo, lo que de haber prosperado hubiera puesto en serio peligro la continuidad operativa de estas compañías.

En efecto, la creación de esas reservas son la parte medular de la operación de las mismas, al permitirles tener la capacidad de honrar sus obligaciones contraídas en caso de que suceda algún riesgo por el que emitieron sus póliza.

Al final, a través de Comisiones se reintegró la redacción original del artículo. Por lo que para el ejercicio 2016 continúa sin cambios significativos este artículo, ya que únicamente se actualizó la referencia de la Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas.

CONCEPTOS DE CRÉDITO EN ASEGURADORAS

Artículo 51. Las instituciones de seguros, para los efectos del artículo 44 de esta Ley, considerarán, adicionalmente, como créditos para los efectos del citado artículo, los terrenos y las acciones que representen inversiones autorizadas para garantizar las reservas deducibles conforme al artículo anterior, creadas por dichas instituciones. Para estos efectos, se considerarán los saldos de las cuentas de terrenos y de acciones al último día de cada mes, sin actualización alguna. Cuando se enajenen dichos bienes, el monto original de la inversión o el costo comprobado de adquisición de los mismos, según corresponda, no se actualizará.

RESERVAS DEDUCIBLES DE AFIANZADORAS

Artículo 52. Las instituciones de fianzas harán las deducciones a que se refiere este Título, dentro de las que considerarán la creación o incremento, efectuados previa revisión de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, de las siguientes reservas:

- a) La de fianzas en vigor.
- b) La de contingencia.

Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir las reservas a que se refiere este artículo en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumulará como ingreso en el ejercicio en el que proceda la disminución.

También serán deducibles los llamados dividendos o intereses que como procedimiento de ajuste de primas paguen o compensen las instituciones a sus asegurados, de conformidad con las pólizas respectivas.

Al igual que en el caso de las aseguradoras, la redacción del artículo se regresó a su forma original en Comisiones, por no haber hecho un análisis profundo el Ejecutivo de la operación de estas entidades que componen el sistema financiero mexicano.

Por lo que se refiere a las instituciones de crédito, hay que recordar que a partir del ejercicio 2014 se elimina la posibilidad de optar por deducir sus cuentas incobrables a través de la creación o incremento de la reserva preventiva global, a través de la cual dichas instituciones califican de manera individual cada crédito otorgado, en función a su potencial de recuperación, tratamiento que está perfectamente regulado en las disposiciones de la materia.

Derivado de lo anterior y al ya no poder deducir las reservas creadas es a partir de 2014 cuando las Instituciones de crédito experimentan un cambio en su mecánica de deducción ahora a través de la deducción de los castigos, descuentos, etc. Este es un cambio importante para las instituciones de crédito, que pudiera provocar que sus estados financieros sufran algún impacto importante, al estar ante la posibilidad de verse obligados a ajustar los impuestos diferidos que han venido registrando, sobre todo los correspondientes a los excedentes contra el límite del

equivalente al 2.5% del promedio anual de su cartera crediticia.

El tratamiento aplicable al régimen de transición que provoca esta modificación se establece en la fracción XIV del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del Decreto que establece las reformas a diversas disposiciones fiscales y a través de la Resolución miscelánea

Por lo que el esquema actual deducción de cuentas incobrables se base en el artículo 27 fracción XV que será aplicable entando las instituciones de crédito se agoten sus excedentes de reservas o su pasivo contable al 31 de diciembre de 2013

R.M. 2016 3.23.1

BIENES O DERECHOS ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN

Artículo 53. Los contribuyentes que hubieran adquirido bienes o derechos por dación en pago o por adjudicación, que no puedan conservar en propiedad por disposición legal, no podrán deducirlos conforme al artículo 25 de esta Ley. Para determinar la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en la enajenación que realicen de los citados bienes o derechos, restarán al ingreso que obtengan por dicha enajenación en el ejercicio en el cual se enajene el bien o derecho, el costo comprobado de adquisición, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que el bien o derecho fue adquirido por dación en pago o por adjudicación y hasta el mes inmediato anterior a la fecha en la que dicho bien o derecho sea enajenado a un tercero, por quien lo recibió en pago o por adjudicación. Tratándose de acciones, el monto que se restará en los términos de este párrafo, será el costo promedio por acción que se determine de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 22 de esta Ley.

RETENCIÓN Y ENTERO DE ISR POR INTERESES PAGADOS POR EL SISTEMA FINANCIERO

Artículo 54. Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el

monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda, y se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del pago de los intereses, así como el impuesto retenido.

No se efectuará la retención a que se refiere el párrafo anterior, tratándose de:

- I. Intereses que se paguen a:
 - a) La Federación, las entidades federativas o los municipios.
 - b) Los organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales, así como a aquellos sujetos a control presupuestario en los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, que determine el Servicio de Administración Tributaria.
 - c) Los partidos o asociaciones políticas, legalmente reconocidos.
 - d) Las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.
 - e) Las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, a los fondos de pensiones o jubilaciones de personal complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social y a las empresas de seguros de pensiones autorizadas exclusivamente para operar seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social en la forma de rentas vitalicias o seguros de sobrevivencia conforme a dichas leyes, así como a las cuentas o canales de inversión que se implementen con motivo de los planes personales para el retiro a que se refiere el artículo 151, fracción V de esta Ley.
 - f) Los estados extranjeros en los casos de reciprocidad.
- II. Intereses que se paguen entre el Banco de México, las instituciones que componen el sistema financiero y las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de intereses que deriven de pasivos que no sean a cargo de dichas instituciones o sociedades, así como cuando éstas actúen por cuenta de terceros.

-
- III. Los que se paguen a fondos o fideicomisos de fomento económico del Gobierno Federal.
 - IV. Los intereses que paguen los intermediarios financieros a los fondos de pensiones o jubilaciones de personal y de primas de antigüedad, constituidos en los términos del artículo 29 de esta Ley ni los que se paguen a fondos de inversión en instrumentos de deuda que administren en forma exclusiva inversiones de dichos fondos o agrupen como inversionistas de manera exclusiva a la Federación, a las entidades federativas, a los municipios, a los organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales, a los partidos políticos y asociaciones políticas legalmente reconocidos.
 - V. Los intereses que se paguen a fondos de ahorro y cajas de ahorro de trabajadores o a las personas morales constituidas únicamente con el objeto de administrar dichos fondos o cajas de ahorro.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable únicamente cuando se cumpla con lo siguiente:

- a) Que los fondos y cajas de ahorro a que se refiere esta fracción cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley y que quien constituya el fondo o la caja de ahorro o la persona moral que se constituya únicamente para administrar el fondo o la caja de ahorro de que se trate, tenga a disposición de las autoridades fiscales la documentación que se establezca en dicho Reglamento.
- b) Que las personas morales a que se refiere esta fracción, a más tardar el 15 de febrero de cada año, presenten ante el Servicio de Administración Tributaria información del monto de las aportaciones efectuadas a los fondos y cajas de ahorro que administren, así como de los intereses nominales y reales pagados, en el ejercicio de que se trate.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a los intereses que se paguen a las personas morales a que se refiere la presente fracción por inversiones distintas de las que se realicen con los recursos de los fondos y cajas de ahorro de trabajadores que administren.

- VI.** Intereses que se paguen a los fondos de inversión a que se refiere el artículo 87 y de renta variable a que se refiere el artículo 88, de esta Ley.
- VII.** Las ganancias obtenidas en las operaciones financieras derivadas de capital referenciadas al tipo de cambio de una divisa que se realicen en los mercados reconocidos a que se refiere la fracción I del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

R.M. 2016. 3.2.11., 3.2.17., 3.2.18., 3.3.1.25., 3.11.8., 3.16.12., 3.1.7. 3.5.3. 3.5.4., 3.5.9., 3.5.10., 3.16.3., 3.16.6., 3.16.7., 3.16.9., 3.16.10., 3.16.12., 3.16.1.

Se mantienen el tratamiento aplicable a los intereses que reciba el público inversionista y que se paguen a través de las entidades que componen el sistema financiero, consistente en efectuar la retención sobre el principal invertido, sin importar cuál sea el resultado final de dicha inversión, la tasa aplicable a partir de 2016 es de 0.50% en comparación de la que estuvo vigente hasta 2015 que fue del 0.60% anual.

El cambio experimentado desde el 2014, era la inclusión en la lista de rendimientos por los que no se efectúa retención de impuesto, a las ganancias que se obtengan en la celebración de operaciones financieras derivadas de capital referidas al tipo de cambio de una divisa, con lo que se pretende igualar el régimen al que se aplica en el caso de efectuar estas operaciones en el extranjero; es decir, no retención, pero si acumulación en la declaración anual.

Sin embargo, no fue afortunada su ubicación, ya que este artículo se refiere a intereses, siendo que al tratarse de operaciones derivadas de capital, su resultado bajo ningún concepto se puede considerar como interés..

OBLIGACIONES DE LAS INSTITUCIONES QUE PAGUEN INTERESES

Artículo 55. Las instituciones que componen el sistema financiero que paguen los intereses a que se refiere el artículo anterior, tendrán, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

- I.** Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, información sobre el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio del

contribuyente de que se trate y de los intereses nominales y reales a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, la tasa de interés promedio nominal y número de días de la inversión, a él pagados en el año de calendario inmediato anterior, respecto de todas las personas a quienes se les hubiese pagado intereses, con independencia de lo establecido en los artículos 192 y 295 de la Ley del Mercado de Valores, 117 de la Ley de Instituciones de Crédito y 55 de la Ley de Fondos de Inversión.

Las autoridades fiscales proveerán las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información que se deba presentar en los términos de esta fracción. Dicha información solamente deberá presentarse encriptada y con las medidas de seguridad que previamente acuerden las instituciones del sistema financiero y el Servicio de Administración Tributaria.

- II. Proporcionar a las personas a quienes les efectúen los pagos, a más tardar el 15 de febrero de cada año, constancia en la que se señale el monto nominal y el real de los intereses pagados o, en su caso, la pérdida determinada conforme al artículo 134 de esta Ley, y las retenciones efectuadas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.
- III. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la información relacionada con los comprobantes fiscales y las retenciones de este impuesto.
- IV. Proporcionar anualmente a más tardar el 15 de febrero, la información de los depósitos en efectivo que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en las instituciones del sistema financiero, cuando el monto mensual acumulado por los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero exceda de \$15,000.00, así como respecto de todas las adquisiciones en efectivo de cheques de caja, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Para los efectos de este artículo, se entiende por depósitos en efectivo, los depósitos en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que las personas físicas o morales tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero, así como las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. No se considerarán depósitos en efectivo, los que se

efectúen a favor de personas físicas o morales mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aun cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.

R.M. 2016 3.18.11., 3.18.16., 3.5.8., 3.5.10., 3.5.11., 3.5.11., 3.2.8., 3.2.9., 3.2.10., 3.2.13., 3.2.14., 3.1.7, 3.18.18.

Se mantiene la obligación de emitir constancias de intereses y retención para los integrantes del sistema financiero mexicano a favor de los inversionistas, así como remitir la misma información al Servicio de Administración Tributaria.

RETENCIÓN DE ISR POR INTERMEDIARIOS FINANCIEROS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES A TRAVÉS DE LA BMV

Artículo 56. Los intermediarios financieros que intervengan en la enajenación de acciones realizadas a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, deberán informar al Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, en la forma que al efecto se establezca, el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio, así como los datos de las enajenaciones de acciones realizadas a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, efectuadas en el año de calendario inmediato anterior, que se solicite en dicha forma, respecto de todas las personas que hubieran efectuado enajenación de acciones.

R.M. 2016 3.2.14., 3.11.8., 3.11.10., 3.11.11., 3.11.9., 3.12.1., 3.23.11.

Congruente con los cambios efectuados al tratamiento aplicable a la ganancia en enajenación de acciones que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, se establece la obligación para los intermediarios financieros mexicanos de emitir constancia a los inversionistas a través del formato de comprobante fiscal digital y utilizando el complemento que ha publicado el SAT a través de su página de internet, que contenga el precio de venta, su costo y el resultado obtenido, con lo que el contribuyente deberá considerarlo en la preparación de su declaración anual, misma información que enviará al SAT.

El intermediario financiero está obligado además a informar al SAT a más tardar el 15 de febrero de cada año sobre las enajenaciones de acciones que hayan cruzado por bolsa de valores.

CAPÍTULO V DE LAS PÉRDIDAS

DEFINICIÓN DE PÉRDIDA FISCAL, SU ACTUALIZACIÓN Y PLAZO PARA APLICARLA

Artículo 57. 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.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

Este artículo establece la definición de pérdida fiscal como la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas de esta Ley, cuando las deducciones sean mayores a los ingresos. Asimismo, se establece la posibilidad de incrementar dicha pérdida con el monto pagado de PTU en el ejercicio. En el párrafo segundo se establece que el plazo para amortizar la pérdida fiscal contra utilidades futuras será de diez años y en el párrafo siguiente, que en caso de no utilizarse pudiendo hacerlo se perderá el derecho en ejercicios posteriores hasta por el monto que pudo amortizarse. Esta pérdida del derecho de amortización debe entenderse en el sentido de no limitar la posibilidad de que el contribuyente presente una declaración complementaria en los términos del CFF, pero que de no hacerlo no podrá amortizar en el futuro el monto que pudo haber aprovechado.

Los párrafos cuarto y quinto establecen las reglas para la actualización por inflación de la pérdida fiscal. Vale la pena comentar que de acuerdo con la disposición fiscal en el primer ejercicio de actualización se pierde un mes puesto que dispone que se actualice por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad y hasta el último mes del ejercicio. En un ejercicio de 12 meses y en virtud de que los ejercicios fiscales coinciden con el año de calendario, el primer mes de la segunda mitad del ejercicio sería julio y dado que el INPC es al final del mes, siempre se pierde un mes de actualización. Desconocemos cual es la razón de esto. Ahora bien, cuando sea impar el número de meses del ejercicio se considera como primer mes de la segunda mitad,

el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio, por lo que en este caso el efecto es incluso mayor. Supongamos que el ejercicio es de octubre a diciembre, entonces el primer mes de la segunda mitad sería diciembre, por lo que no habría actualización.

Los últimos dos párrafos de este artículo establecen las reglas para los casos de fusión y escisión de sociedades, estableciendo que en fusión si la empresa que desaparece es la que tenía el derecho de amortización, se pierde. Y en el caso de escisión, el derecho de amortizar la pérdida fiscal se divide entre la escidente y las escindidas en proporción a los inventarios y cuentas por cobrar en caso de que la escidente realizara actividades comerciales o en proporción a los activos fijos cuando la escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales.

REGLAS PARA LA APLICACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN FUSIÓN DE SOCIEDADES

Artículo 58. En los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

Cuando cambien los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios hayan sido menores al monto actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de socios o accionistas, dicha sociedad únicamente podrá disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas. Para estos efectos, se considerarán los ingresos mostrados en los estados financieros correspondientes al periodo señalado, aprobados por la asamblea de accionistas.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que existe cambio de socios o accionistas que posean el control de una sociedad, cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del cincuenta por ciento de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se trate, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años. Lo dispuesto en este párrafo no aplica en los casos en que el cambio

de socios o accionistas se presente como consecuencia de herencia, donación, o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación en los términos del Código Fiscal de la Federación, siempre que en el caso de la reestructura, fusión o escisión los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control previo a dichos actos, lo mantengan con posteridad a los mismos. En el caso de fusión, deberá estarse a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Para estos efectos, no se incluirán las acciones colocadas entre el gran público inversionista.

Las sociedades a que se refieren los párrafos anteriores para disminuir las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, deberán llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas fiscales en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, éstos deberán aplicarse en la parte proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.

No se disminuirá la pérdida fiscal o la parte de ella, que provenga de fusión o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Este artículo establece las reglas de amortización de pérdidas fiscales en ciertos casos: 1) fusión de sociedades, 2) cambio de socios o accionistas que poseen control y 3) pérdida fiscal que provenga de fusión o liquidación en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de fusión de sociedades, y partiendo de la base que la empresa que tenía las pérdidas fiscales es la sociedad fusionante pues como se comentó en el artículo anterior es el único caso en los que se puede aprovechar pérdidas fiscales posteriores a una fusión, se establece que la pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión sólo podrá utilizarse con cargo a utilidades del mismo giro en los que se produjo.

Asimismo, cuando cambien los socios o accionistas que tienen el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales pendientes de disminuir y la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios haya sido menor al monto actualizado de

dichas pérdidas, también se limita su amortización respecto a los mismos giros en los que se produjeron. Para estos efectos se establece que existe cambio de socios o accionistas que posean el control cuando cambien los tenedores, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones con derecho a voto en uno o más actos realizados en un periodo de tres años, y que estas reglas de limitación no son aplicables cuando el cambio de accionistas se dé como resultado de: 1) herencia, 2) donación, 3) reestructura corporativa, 4) fusión o escisión de sociedades que no se considere enajenación en los términos del CFF, siempre en los últimos dos casos los socios que mantenían el control directo o indirecto lo sigan manteniendo como posterioridad de dichos actos.

Para efectos de los dos casos señalados en los párrafos anteriores las sociedades deberán llevar sus registros contables en tal forma que permita llevar un control de sus pérdidas fiscales por giro así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio.

Por último, la pérdida fiscal o parte de ella que provenga de fusión o de liquidación de sociedades en la que el contribuyente sea socio o accionista en ningún caso será deducible.

CAPÍTULO VI

DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

AUTORIZACIÓN PARA APLICAR EL REGIMEN OPCIONAL

Artículo 59. El grupo de sociedades que reúnan los requisitos establecidos en el presente Capítulo para ser consideradas como integradora e integradas, podrá solicitar autorización para aplicar el régimen opcional consistente en calcular y enterar su impuesto sobre la renta conforme a lo dispuesto en el artículo 64 de esta Ley.

La sociedad integradora y las integradas que ejerzan la opción prevista en este Capítulo, deberán aplicarla hasta en tanto la sociedad integradora no presente aviso para dejar de hacerlo, o bien, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo.

El aviso a que hace referencia el párrafo anterior deberá presentarse ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar dentro del último mes del

ejercicio anterior al que se pretenda dejar de aplicar la opción prevista en este Capítulo.

Las sociedades que opten por aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo estarán a lo establecido en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en este Capítulo.

Ver comentario después del artículo 71

REQUISITOS PARA SER CONSIDERADA SOCIEDAD INTEGRADORA

Artículo 60. Para los efectos de este Capítulo, se consideran sociedades integradoras las que reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que se trate de una sociedad residente en México.
- II. Que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean integradas de la misma sociedad integradora.
- III. Que en ningún caso más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de este Capítulo, no se consideran como acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que, en los términos de la legislación mercantil, se denominen acciones de goce. Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales.

Ver comentario después del artículo 71

REQUISITOS PARA SER CONSIDERADA EMPRESA INTEGRADA

Artículo 61. Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades integradas aquéllas en las cuales más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquélla que tenga la sociedad integradora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean integradas por la misma sociedad integradora.

Ver comentario después del artículo 71

SOCIEDADES QUE NO PODRÁN SER CONSIDERADAS INTEGRADORAS O INTEGRADAS

Artículo 62. No tendrán el carácter de integradora o integradas, las siguientes sociedades:

- I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.
- II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 7 de la presente Ley componen el sistema financiero y los fondos de inversión de capitales creados conforme a las leyes de la materia
- III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- IV. Aquéllas que se encuentren en liquidación.
- V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- VI. Las personas morales que tributen conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley.
- VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.
- VIII. Las que llevan a cabo operaciones de maquila a que se refiere el artículo 182 de esta Ley.
- IX. Aquéllas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en términos de lo dispuesto por el artículo 57 de esta Ley, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 60 ó 61 de esta Ley, según corresponda.
- X. Las empresas que presten el servicio de transporte público aéreo.

10.9. Desincorporación o no incorporación de sociedades dedicadas exclusivamente a la exploración y extracción de hidrocarburos

Para los efectos del Capítulo VI del Título II de la Ley del ISR y con objeto de cumplir con lo establecido en los artículos 31, fracción III y 46, primer párrafo de la LISH, la sociedad integradora podrá desincorporar o dejar de incorporar al Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, según sea el caso, a las sociedades que califiquen como integradas, cuando estas últimas

tengan como objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos.

La sociedad integradora que ejerza esta opción respecto de alguna sociedad que se encuentre incorporada al régimen mencionado, deberá desincorporarla conforme al artículo 68 primero, segundo y último párrafos de la Ley del ISR.

Cuando la integradora no incorpore a una sociedad que deba considerarse como integrada en ejercicio de la opción a que se refiere la presente regla, podrá dejar de observar lo dispuesto en el artículo 66, séptimo párrafo de la Ley del ISR

Ver comentario después del artículo 71

REQUISITOS PARA OBTENER AUTORIZACIÓN PARA SER EMPRESA INTEGRADORA

Artículo 63. Para obtener la autorización a que se refiere el artículo 59 de esta Ley, la sociedad integradora deberá cumplir los siguientes requisitos:

- I. Contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades integradas para determinar y enterar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en este Capítulo.
- II. Presentar la solicitud de autorización ante las autoridades fiscales a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar el impuesto en los términos de este Capítulo, acompañada con la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos en dicho Capítulo.

3.6.1. Documentación que debe adjuntarse a la solicitud de autorización para aplicar el régimen opcional para grupos de sociedades

La información que deberá acompañarse a la solicitud de autorización a que se refiere el artículo 63, fracción II de la Ley del ISR será la establecida en la ficha de trámite 13/ISR “Solicitud de autorización para aplicar

el régimen opcional para grupos de sociedades”,
contenida en el Anexo 1-A.

- III. En la solicitud a que se refiere la fracción anterior, señalar a todas las sociedades que tengan el carácter de integradas conforme a lo dispuesto en este Capítulo.

La autorización a que se refiere este artículo será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona ni con motivo de fusión.

Ver comentario después del artículo 71

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 64. La sociedad integradora y sus integradas para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio que deberán enterar, así como el que podrán diferir, estarán a lo siguiente:

- I. La sociedad de que se trate determinará su resultado o pérdida fiscal del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.
- II. La sociedad integradora obtendrá el resultado fiscal integrado, como sigue:
 - a) Sumará el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, correspondiente a las sociedades integradas.
 - b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades integradas, sin la actualización a que se refiere el artículo 57 de esta Ley.
 - c) Según sea el caso, sumará su resultado fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 57 de esta Ley.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores se sumarán o se restarán en la participación integrable.

- III. La sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado correspondiente al ejercicio de que se trate, el cual se obtendrá dividiendo el resultado fiscal integrado del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en dicho ejercicio por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas en la participación integrable. El factor de resultado fiscal integrado se calculará hasta el diezmilésimo.

En caso de que el resultado fiscal integrado resulte negativo, el factor de resultado fiscal integrado será cero.

- IV.** La sociedad de que se trate determinará el impuesto del ejercicio a enterar, para lo cual sumará el monto del impuesto que corresponda a la participación integrable con el que corresponda a la participación no integrable, conforme a lo siguiente:
- a)** El monto relativo a la participación integrable, se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo por la participación integrable del ejercicio, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado a que se refiere la fracción III del presente artículo.
 - b)** El monto correspondiente a la participación no integrable, se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo por la participación no integrable del ejercicio.
 - c)** La suma de los montos obtenidos en los incisos anteriores será el impuesto que se deberá enterar conjuntamente con la declaración que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate.
- V.** La diferencia entre el impuesto que corresponda a la participación integrable y el obtenido conforme al inciso a) de la fracción IV del presente artículo, será el impuesto del ejercicio que podrá diferirse por un plazo de tres ejercicios, al término del cual deberá enterarse de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 67 de esta Ley.

Para los efectos de este Capítulo, la participación integrable será la participación accionaria que una sociedad integradora tenga en el capital social de una sociedad integrada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio.

La participación integrable de las sociedades integradoras será del 100%.

La participación no integrable será la participación accionaria en que la sociedad integradora no participe directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.

Cuando la sociedad integradora o las sociedades integradas tengan inversiones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley, la sociedad integradora o sus integradas no deberán considerar el ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal, derivados de dichas inversiones para determinar su resultado fiscal o la pérdida fiscal y estarán a lo dispuesto en el artículo 177 de dicha Ley.

Ver comentario después del artículo 71

UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO

Artículo 65. Las sociedades integradoras e integradas durante el periodo por el que deban pagar el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo llevarán la cuenta de utilidad fiscal neta aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 77 de esta Ley, debiendo estar a lo dispuesto en el presente artículo respecto de la utilidad fiscal neta del ejercicio, conforme a lo siguiente:

- I. En cada ejercicio identificará el monto de la utilidad fiscal neta correspondiente a:
 - a) La participación integrable, para lo cual multiplicará la utilidad fiscal neta por la participación integrable que corresponda a la sociedad de que se trate.
 - b) La participación integrable por la que se pagó el impuesto del ejercicio, misma que se obtendrá multiplicando la cantidad que resulte conforme al inciso anterior por el factor a que se refiere la fracción III del artículo 64 de la presente Ley.
 - c) La participación integrable por la que se difirió el impuesto del ejercicio, misma que se obtendrá de disminuir a la cantidad obtenida conforme al inciso a), la cantidad que resulte conforme al inciso b) anterior.
 - d) La participación no integrable, la cual se calculará multiplicando la utilidad fiscal neta por la participación no integrable.
- II. Para efectos de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 77 de esta Ley, únicamente se adicionará a la cuenta de utilidad fiscal neta la parte de la utilidad fiscal neta del ejercicio que se hubiere determinado conforme a los incisos b) y d) de la fracción I de este artículo.

- III. Cuando se pague el impuesto diferido a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, la sociedad de que se trate podrá incrementar el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio en que ocurra dicho pago, con la utilidad fiscal neta señalada en el inciso c) de la fracción I de este artículo que le corresponda. Asimismo, cuando se pague en forma anticipada el impuesto diferido se podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio en que ocurrió dicho pago con la utilidad fiscal neta que corresponda al mismo.

Ver comentario después del artículo 71

MOMENTO EN QUE SURTE EFECTOS LA AUTORIZACIÓN PARA EJERCER LA OPCIÓN

Artículo 66. La autorización para ejercer la opción a que se refiere el artículo 59 de esta Ley, surtirá sus efectos para el grupo de sociedades a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.

Las sociedades que cumplan con lo dispuesto en este Capítulo para ser consideradas como integradas antes de que surta efectos la autorización, se incorporarán al grupo a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización.

Las sociedades que califiquen como integradas con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incorporar en el ejercicio siguiente a aquél en que ocurra dicho supuesto.

En el caso de sociedades integradas que se incorporen al grupo de sociedades en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para ejercer la opción a que se refiere el presente Capítulo y aquélla en que se notifique la autorización respectiva, la integradora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales.

Para los efectos de este artículo, la sociedad integradora deberá presentar, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera directamente o por conducto de otra u otras sociedades integradas, más del 80% de las acciones con derecho a voto de una sociedad, un aviso ante las autoridades fiscales en el que se señale, el porcentaje de participación integrable, así como la clase de participación, ya sea directa, indirecta o de ambas formas, acompañado con la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

3.6.2. Aviso de incorporación al régimen opcional para grupos de sociedades

El aviso de incorporación a que se refiere el artículo 66, quinto párrafo de la Ley del ISR deberá ser presentado por la sociedad integradora mediante la forma oficial 93 “Aviso del régimen opcional para grupos de sociedades. Incorporación/Desincorporación”, contenida en el Anexo 1, conforme a lo dispuesto en la ficha de trámite 33/ISR “Aviso de incorporación al régimen opcional para grupos de sociedades cuando se adquiriera más del 80% de las acciones con derecho a voto de una sociedad”, contenida en el Anexo 1-A.

En el caso de la sociedad que surja con motivo de una escisión, la sociedad integradora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituya la sociedad escindida.

Cuando la integradora no incorpore a una sociedad que deba considerarse como integrada, el grupo deberá dejar de aplicar la opción referida en el presente Capítulo, quedando obligadas tanto la integradora como las integradas a enterar el impuesto que hubieren diferido, con la actualización y los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que debió enterarse el impuesto de cada sociedad de no haber estado a lo dispuesto en el presente Capítulo y hasta que el mismo se realice. Lo anterior también se aplicará en el caso en que se incorpore a una sociedad que no califique como sociedad integrada en los términos del artículo 62 de esta Ley.

Ver comentario después del artículo 71

DECLARACIÓN ANUAL

Artículo 67. Las sociedades que hubieren optado por aplicar lo dispuesto en este Capítulo deberán enterar el impuesto sobre la renta diferido en la misma fecha en que deban presentar la declaración correspondiente al ejercicio siguiente a aquél en que concluya el plazo de tres ejercicios a que se refiere la fracción V del artículo 64 de esta Ley.

El impuesto sobre la renta diferido se deberá enterar actualizado por el periodo comprendido desde el mes en que se debió haber pagado el

impuesto de no haber ejercido dicha opción hasta la fecha de presentación de la declaración antes señalada.

Ver comentario después del artículo 71

DESINCORPORACIÓN DE UNA INTEGRADA

Artículo 68. La sociedad que ya no deba ser considerada como integrada o que deje de reunir los requisitos para serlo, deberá desincorporarse a partir de la fecha en que ocurra este supuesto y enterar dentro del mes siguiente el impuesto que hubiere diferido durante el periodo que estuvo a lo dispuesto en el presente Capítulo.

El impuesto diferido a enterar se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no aplicar la opción prevista en este Capítulo y hasta que el mismo se realice.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad fusionante deberá pagar el impuesto que hubiere diferido la sociedad integrada que desaparezca con motivo de la fusión, aplicando lo dispuesto en el primer y segundo párrafos del presente artículo.

Tratándose de escisión de sociedades, la sociedad que participe con carácter de escidente o la que tenga el carácter de escindida designada en términos de lo dispuesto en el artículo 14-B, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, deberá pagar dentro del mes siguiente a aquél en el que surta efectos la escisión, el total del impuesto que con anterioridad a ese hecho hubiere diferido la sociedad escidente, aplicando lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de este artículo. La sociedad escidente que subsista podrá seguir aplicando lo dispuesto en este Capítulo a partir del ejercicio siguiente a aquél en que ocurra la escisión.

Cuando una sociedad integrada se ubique en lo dispuesto en el presente artículo, la sociedad integradora deberá presentar un aviso ante el Servicio de Administración Tributaria dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, acompañado de la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

3.6.3. Aviso de desincorporación del régimen opcional para grupos de sociedades

El aviso de desincorporación a que se refiere el artículo 68, quinto párrafo de la Ley del ISR deberá ser presentado por la sociedad integradora mediante la

forma oficial 93 “Aviso del régimen opcional para grupos de sociedades. Incorporación/Desincorporación”, contenida en el Anexo 1, conforme a lo dispuesto en la ficha de trámite 34/ISR “Aviso de desincorporación del régimen opcional para grupos de sociedades cuando se dejen de reunir requisitos”, contenida en el Anexo 1-A.

Ver comentario después del artículo 71

ESCISIÓN DE SOCIEDAD INTEGRADORA

Artículo 69. Cuando la sociedad integradora deje de aplicar la opción a que se refiere el presente Capítulo, ya no pueda ser considerada como integradora o deje de reunir los requisitos para serlo, cada sociedad deberá desincorporarse a partir de la fecha en que ocurra este supuesto y enterar dentro del mes siguiente el impuesto que hubiere diferido durante el periodo que estuvo a lo dispuesto en el presente Capítulo.

El impuesto diferido a enterar se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no aplicar la opción prevista en este Capítulo y hasta que el mismo se realice.

Cuando la sociedad integradora se ubique en cualquiera de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, las sociedades que conforman el grupo se encontrarán impedidas para volver a aplicar la opción a que se refiere este Capítulo durante los tres ejercicios siguientes a aquél en que se actualice el supuesto de que se trate.

En el caso de fusión de sociedades, cuando la sociedad que desaparezca con motivo de la fusión sea la sociedad integradora, tanto la fusionante, como las sociedades integradas se encontrarán obligadas al entero del impuesto diferido, aplicando lo dispuesto en el primer y segundo párrafos del presente artículo.

Tratándose de la escisión parcial de la sociedad integradora, la sociedad que participe con carácter de escidente deberá pagar dentro del mes siguiente a aquél en el que surta efectos la escisión, el total del impuesto que con anterioridad a ese hecho hubiere diferido la sociedad escidente, aplicando lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de este artículo.

En caso de escisión total de la sociedad integradora, la sociedad que tenga el carácter de escindida designada a que se refiere el artículo 14-B, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación y las sociedades integradas deberán estar a lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de este artículo.

Cuando el grupo se ubique en lo dispuesto en el presente artículo la sociedad integradora, la fusionante, la escidente o la escindida referida en el párrafo anterior, según corresponda, deberá presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 68 de esta Ley por cada una de las sociedades del grupo incluida ella misma ante el Servicio de Administración Tributaria dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, presentando la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

En el caso de que alguna sociedad deje de ser integrada o integradora en términos de lo dispuesto en el presente Capítulo, o bien, cuando dichas sociedades dejen de cumplir los requisitos establecidos en el mismo y la sociedad de que se trata continúe aplicando la presente opción, el grupo se encontrará obligado al entero del impuesto diferido, aplicando lo dispuesto en el primer y segundo párrafos del presente artículo, así como los recargos que resulten desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber aplicado la opción y hasta el mes en que éste se entere.

Reglamento de la Ley del ISR

Artículo 97. Para efectos de los artículos 68, párrafo primero y 69, párrafo primero de la Ley, la sociedad integrada o integradora en el ejercicio en que deje de aplicar lo establecido en el Título II, Capítulo VI de la Ley, deberá enterar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra ese supuesto el Impuesto que se difirió en los pagos provisionales de dicho ejercicio actualizados por el periodo comprendido desde el mes en que debió efectuar cada pago provisional y hasta que los mismos se realicen.

Ver comentario después del artículo 71

OBLIGACIONES DE SOCIEDADES INTEGRADORAS E INTEGRADAS

Artículo 70. Las sociedades que apliquen la opción a que se refiere este Capítulo, además de las obligaciones establecidas en otros artículos del presente ordenamiento, tendrán las siguientes:

- I. La integradora y las integradas deberán llevar y conservar los registros que a continuación se señalan:
 - a) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 65 de esta Ley.
 - b) De los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos, incluidos los que no hubieren provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, conforme a lo dispuesto en las reglas de carácter general que para estos efectos expida el Servicio de Administración Tributaria. *Registros de dividendos o utilidades percibidos o distribuidos de sociedades integradoras e integradas*

Es importante comentar que no se renueva la regla 1.3.6.1 Registros de dividendos o utilidades percibidos o distribuidos de sociedades integradoras e integradas, sin embargo recomendamos seguir aplicándola, ya que existe la obligación de llevar y conservar estos registros.

Por otro lado, es 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 neta con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, de acuerdo con la fracción XXX del artículo 9 de las disposiciones transitorias en vigor a partir del 2014

LISR 10, 70

- II. La integradora y las integradas deberán adjuntar a la declaración informativa de su situación fiscal que están obligadas a presentar conforme a lo dispuesto en el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación, copia de las opiniones que en materia fiscal recibieron de terceros y que hubieren tenido el efecto de disminuir el resultado fiscal o aumentar la pérdida fiscal del ejercicio.

2.20.1. Presentación de la declaración informativa sobre su situación fiscal

Para los efectos del artículo 32-H del CFF, los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal, incluyendo la información presentada en forma complementaria y/o extemporánea, deberán realizar su envío vía Internet en la página de Internet del SAT, a través de la herramienta denominada DISIF (32H-CFF), en el formato y apartados correspondientes, para lo cual deberán contar con certificado de FIEL 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, en la página de Internet 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) Sociedades 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 la página de Internet del SAT, de conformidad con el tipo de formato que corresponda.
- IV. El archivo con la información se presentará a través de la página de Internet del SAT. El SAT enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.
- 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 los datos generales del declarante, siguiendo el procedimiento establecido en las fracciones I, II, III y IV de la presente regla.
- III. La integradora deberá llevar y conservar los siguientes registros:
- a) Aquél en el que se muestre la determinación del resultado fiscal integrado y del factor de resultado fiscal integrado del ejercicio.
 - b) Del porcentaje de participación integrable que la sociedad integradora hubiere mantenido en cada una de las sociedades integradas en el ejercicio.

Los registros a que se refiere el presente artículo deberán conservarse en tanto sus efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, en términos de lo establecido en las disposiciones fiscales aplicables.

IV. La sociedad integradora estará obligada a presentar declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo, en la que manifieste el factor de resultado fiscal integrado. También deberá hacer pública en el mes de mayo del ejercicio de que se trate, la información relativa al impuesto que se hubiere diferido conforme a este Capítulo, utilizando su página de Internet o los medios que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

V. Las sociedades integradas deberán:

- a)** Informar a la sociedad integradora dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio el resultado o pérdida fiscal que les hubiere correspondido.
- b)** Presentar declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo.
- c)** Hacer pública en el mes de mayo del ejercicio de que se trate, la información relativa al impuesto que se hubiere diferido conforme a este Capítulo, utilizando su página de Internet o los medios que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

En el caso de que alguna o algunas de las sociedades integradas deban modificar su resultado o pérdida fiscal del ejercicio, presentarán declaración complementaria a la referida en el inciso b) de esta fracción. En dicho supuesto, la sociedad integradora se encontrará obligada a presentar una declaración complementaria del ejercicio en la que manifieste el factor de resultado fiscal integrado.

Cuando en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales modifiquen el resultado fiscal o la pérdida fiscal de una o más sociedades integradas o de la integradora y con ello se modifique el resultado fiscal integrado, la sociedad integradora e integradas presentarán declaración complementaria conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Si como consecuencia de lo dispuesto en cualquiera de los dos párrafos anteriores, resulta una diferencia de impuesto a cargo de la integradora o de alguna de sus integradas, dichas sociedades se encontrarán obligadas a enterar el impuesto actualizado y los recargos que correspondan por el periodo comprendido desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se realice, mediante declaración complementaria.

Cuando el supuesto a que se refiere el párrafo anterior derive de una modificación al factor de resultado fiscal integrado, la sociedad integradora podrá presentar la declaración complementaria en la que se corrija el factor antes mencionado a más tardar en el último mes del primer o segundo semestre del ejercicio correspondiente a aquél en el que fue presentada la declaración que dio origen a la diferencia señalada o bien, en que la autoridad haya modificado el resultado o pérdida fiscal de alguna o algunas de las sociedades del grupo.

En caso de que la sociedad integradora o cualquiera de las sociedades integradas modifiquen su resultado o pérdida fiscal del ejercicio, o bien cuando en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales modifiquen el resultado fiscal o la pérdida fiscal de la integradora o de una o más sociedades integradas, y estos supuestos ocurran una vez enterado el impuesto diferido conforme a lo establecido en la fracción V del artículo 64 de esta Ley, la sociedad integrada o la integradora, según se trate, deberá cubrir tanto el impuesto a su cargo como la actualización y recargos que en su caso se hubieren generado como consecuencia de la modificación referida, sin que por tal motivo se deba recalcular el resultado fiscal integrado, ni el factor de resultado fiscal integrado. Asimismo, cuando la irregularidad consista en manifestar una pérdida fiscal mayor a la realmente sufrida, la sociedad integradora deberá modificar el resultado fiscal integrado y el factor de resultado fiscal integrado, y las sociedades que hubieren tenido impuesto a su cargo deberán enterar la actualización y recargos que les corresponda por la diferencia entre el impuesto que en su momento se enteró y el que debió enterarse, por el periodo comprendido desde el mes en que se debió haber pagado el impuesto de no haber ejercido dicha opción hasta la fecha en que se realice el pago.

- VI.** Cuando una sociedad integrada o integradora celebre operaciones a través de las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones, partes sociales, entre otras, con alguna otra sociedad del grupo, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 179 de esta Ley.

La sociedad integrada que no cumpla con alguna de las obligaciones a que se refiere este artículo deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 68 de la presente Ley, quedando obligada a enterar la totalidad del impuesto sobre la renta diferido por el periodo en que aplicó esta opción, con los recargos que resulten desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber aplicado la opción y hasta que el mismo se realice.

En caso de ser la sociedad integradora la que incumpla con alguna de las obligaciones a que se refiere este artículo, el grupo deberá dejar de aplicar la opción a que se refiere este Capítulo, quedando obligada cada sociedad a enterar la totalidad del impuesto sobre la renta diferido por el periodo en que aplicó esta opción, con la actualización y los recargos que resulten desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber aplicado la opción y hasta que el mismo se realice, estando a lo dispuesto en el artículo 69, último párrafo, de esta Ley.

Nota: Ver comentario después del artículo 71

PAGOS PROVISIONALES

Artículo 71. Las sociedades integradora e integradas determinarán los pagos provisionales a enterar en cada uno de los meses del ejercicio conforme a lo siguiente:

- I.** Calcularán el pago provisional del periodo de que se trate conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de esta Ley.
- II.** Al resultado determinado conforme a lo establecido en la fracción anterior, se le aplicará la participación integrable correspondiente al ejercicio inmediato anterior, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado correspondiente al ejercicio inmediato anterior.
- III.** El resultado de la fracción I de este artículo se multiplicará por la participación no integrable.

- IV. El pago provisional del periodo a enterar, será la cantidad que se obtenga de sumar los resultados obtenidos conforme a las fracciones II y III anteriores.
- V. Contra el impuesto del ejercicio a enterar en términos de lo dispuesto en el artículo 64 de esta Ley se podrán acreditar los pagos provisionales correspondientes al mismo, efectuados conforme al presente artículo.

Transitorios- Décimo Primero

Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 31 del CFF y 71, fracción I en relación con el artículo 14 de la Ley del ISR, las personas morales que optaron por tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades, previsto en el Capítulo VI del Título II de la Ley citada, que hayan presentado los pagos provisionales del ISR en cero, relativos a los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, en el formulario “ISR personas morales” (R1) de la Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales del Servicio de Declaraciones y Pagos, en lugar de utilizar el formulario “ISR personas morales régimen opcional para grupos de sociedades” (R86) de la misma declaración, tendrán por cumplida la obligación de presentar los citados pagos provisionales del ISR, siempre que a partir del pago provisional correspondiente al mes de enero de 2016 cumplan con dicha obligación utilizando el formulario “ISR personas morales régimen opcional para grupos de sociedades” (R86).

Tratándose del primer ejercicio en que el grupo aplique la opción a que se refiere este Capítulo, la sociedad integradora calculará el factor de resultado fiscal integrado en términos de lo dispuesto en la fracción III del artículo 64 de esta Ley que le hubiere correspondido al grupo en el ejercicio inmediato anterior de haber ejercido dicha opción. En este caso, el primer pago provisional del ejercicio comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del citado ejercicio.

Régimen de Consolidación Fiscal

Abrogación del Régimen de Consolidación Fiscal

Sin lugar a dudas, uno de los temas más relevantes de la Reforma Fiscal para 2014 fue la eliminación del régimen de consolidación fiscal. En este sentido, la exposición de motivos señaló como causas de su eliminación, los diferentes cambios que se han incorporado al esquema de consolidación en el tiempo, los cuales supuestamente hicieron un régimen innecesariamente complejo y de difícil fiscalización; demandando una especialización técnica tanto para manejar los múltiples conceptos como para revisar los efectos de éstos en el resultado fiscal consolidado.

Continúa señalando la referida exposición de motivos que esta situación, da un amplio margen de maniobra para las planeaciones fiscales y facilita la evasión y elusión fiscal, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema.

En mi muy particular opinión, la consolidación fiscal es un régimen neutral aplicable a los grupos con intereses económicos comunes que por alguna razón, no necesariamente fiscal, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí.

Salida del Régimen de Consolidación Fiscal

Con motivo de la eliminación del régimen de consolidación fiscal, los grupos de consolidación que venían tributando bajo este régimen, tendrán que pagar el ISR que hubiesen diferido hasta el 31 de diciembre de 2013. Para tal efecto se establece a través de disposiciones transitorias el esquema de salida, consistente en tres alternativas mediante las cuales estos contribuyentes podrán calcular y determinar el ISR que les corresponda pagar; dentro de las mismas disposiciones transitorias se establece que el pago del impuesto será fraccionado y en términos generales se señalan cinco ejercicios.

Régimen opcional para Grupos de Sociedades

Régimen de Integración

Dentro de la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, se señala que con el fin de otorgar flexibilidad organizacional a

las empresas, se propone establecer un régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se brinden condiciones fiscales propicias para que las empresas sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, al tiempo de asegurar los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales.

En este orden de ideas, dentro de la nueva LISR se establece el Régimen de Integración, contenido en los artículos del 59 al 71, del Capítulo VI, del Título II. Este novedoso esquema no es un régimen de consolidación fiscal como lo conocemos hasta el día de hoy.

Características del Régimen de Integración

- a) *Se definen a dos tipos de sociedades: i) la integradora y ii) la integrada.*
- b) *La integradora deberá ser una sociedad residente en México y sus acciones con derecho a voto no deben ser propiedad de otra u otras sociedades en más del 80%.*
- c) *Para que una sociedad califique como integrada, se requiere que más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de una sociedad integradora, ya sea de manera directa o indirecta.*
- d) *No podrán ser sociedades integradoras ni integradas, entre otras:*

- *Las sociedades del sistema financiero.*
- *Residentes en el extranjero.*
- *Sociedades con pérdidas fiscales pendientes de amortizar.*
- *Las asociaciones y sociedades civiles.*
- *Sociedades en liquidación.*
- *Empresas que presten el servicio de transporte aéreo.*

- e) *Para poder acceder a este Régimen de Integración, los grupos de empresas deberán solicitar su autorización ante el SAT, a más tardar el 15 de agosto del ejercicio inmediato anterior a aquel por el que se pretenda iniciar a tributar conforme a este nuevo régimen.*

Se prevé que los grupos que actualmente cuentan con autorización para consolidar fiscalmente, puedan

optar por este régimen a partir del 1° de enero de 2014, para lo cual deberán presentar un aviso ante el SAT a más tardar el 15 de febrero de 2014.

- f) *La mecánica del régimen de integración, permitirá a los grupos de empresas que tengan compañías generadoras de pérdidas fiscales diferir una porción del ISR a su cargo, esto es así ya que a través de la fórmula que se establece, cada una de las sociedades considerará un factor el cual está reconociendo las pérdidas fiscales. Dicho factor se aplicará en la determinación del ISR a cargo de todas las empresas ganadoras de dicho grupo.*

De esta manera, la integradora y las integradas, pagarán directamente al Fisco el ISR que les haya resultado, ya sea en los pagos provisionales o en el ISR anual.

El ISR que se difiera con motivo de las pérdidas fiscales involucradas, se deberá pagar actualizado al cuarto año siguiente a aquel en que se generó.

- g) *No hay libre flujo de dividendos, por lo que al distribuir dividendos que no provengan de la CUFIN dentro del Grupo, las empresas estarán sujetas al pago del ISR, en el ejercicio en que se distribuya el referido dividendo.*

Diferencias entre el Régimen de Consolidación y el Régimen de Integración

Consolidación Fiscal	Régimen de Integración
Sociedades participantes:	
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Se denominan compañías Controladora y Controladas.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Se denominan compañías Integradora e Integradas.</i>
Tenencia accionaria para calificar:	
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controladora: Sus acciones con derecho a voto no pueden ser propiedad de otra u otras sociedades en más del 50%.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Integradora: Sus acciones con derecho a voto no pueden ser propiedad de otra u otras sociedades en</i>

<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controladas:</i> La Controladora debe ser propietaria de acciones con derecho a voto en más del 50%. 	<p>más del 80%.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Integradas:</i> La Integradora debe ser propietaria de acciones con derecho a voto en más del 80%.
Declaración Anual del ISR:	
<ul style="list-style-type: none"> • La Controladora presenta en el mes de abril una declaración anual consolidada, en donde determina el ISR consolidado (en proporción a la participación accionaria mayoritaria). • Cada una de las Controladas presenta su declaración anual y paga al Fisco el ISR en proporción a la participación accionaria minoritaria. 	<ul style="list-style-type: none"> • No existe una declaración anual Integrada. • Cada una de las Integradas e Integradora, presentan su declaración anual y pagan al Fisco el ISR que les hubiese resultado.
Pagos Provisionales del ISR:	
<ul style="list-style-type: none"> • La Controladora realiza pagos provisionales de ISR consolidados (ISR en proporción a la participación accionaria mayoritaria). • Cada una de las Controladas presenta su declaración anual y paga al Fisco el ISR en proporción a la participación accionaria minoritaria. • El ISR en la proporción de la participación accionaria mayoritaria fluye a la Controladora. 	<ul style="list-style-type: none"> • No existen pagos provisionales de ISR integrados. • Cada una de las Integradas e Integradora, presentarán sus pagos provisionales del ISR ante el Fisco. • No hay flujo alguno de ISR a la Integradora.

Partidas que generan el diferimiento del ISR:	
<ul style="list-style-type: none"> • Sólo se generan a nivel consolidado. • Pérdidas fiscales. • Pérdidas fiscales por enajenación de acciones. • Diferencias en registros de CUFIN. • Diferencias de CUFIN. • Diferencias en registros de UFIN. • Dividendos no provenientes de CUFIN. • Conceptos especiales de consolidación (CEC). • Pago del impuesto diferido, montos fraccionados en un plazo de 5 ejercicios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se genera en cada una de las empresas que obtuvieron utilidades fiscales. • Exclusivamente por pérdidas fiscales. • Pago del impuesto diferido por cada una de las empresas, se hace un sólo pago al 4° ejercicio posterior al que se generó.

Desincorporación de sociedades por escisión:	
<ul style="list-style-type: none"> • No se contempla. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se contempla
Registros y controles:	
<ul style="list-style-type: none"> • La Controladora debe llevar 14 registros, de los cuales amerita comentar los siguientes: • CUFIN consolidada e individual. • Dividendos o utilidades percibidos o distribuidos por la Controladora y por las Controladas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Registros a cargo de Integradora e Integradas: • CUFIN. • Dividendos o utilidades percibidos o distribuidos incluso los no provenientes de CUFIN. • ISR diferido. • Registros a cargo de la

<ul style="list-style-type: none"> • <i>Utilidades y pérdidas fiscales de las Controladas y de la Controladora, así como de la disminución de las mismas.</i> • <i>UFINES de las Controladas y de la Controladora.</i> • <i>Monto del ISR diferido por cada ejercicio.</i> • <i>Registro del ISR diferido pagado y del pendiente de entero.</i> 	<p><i>Integradora:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Resultado fiscal integrado.</i> • <i>Factor de resultado fiscal integrado de cada año.</i> • <i>Porcentaje de participación integrable.</i>
<i>Factor del Resultado Fiscal Integrado:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • <i>No se determina.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Se determina.</i>
<i>Divulgación de información:</i>	
<p><i>No hay obligación de divulgar las opiniones de terceros.</i></p> <p><i>ISR diferido acumulado.</i></p>	<p><i>Opiniones de terceros.</i></p> <p><i>El ISR diferido de cada ejercicio</i></p>

Ejemplo numérico del Régimen de Integración

I. Determinación del Factor del Resultado Fiscal Integrado (FRFI)

Se obtendrá dividiendo el resultado de sumar utilidades y pérdidas fiscales del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales -utilidades- del mismo ejercicio de cada una de las integradas y de la integradora, todo esto en proporción a la participación integrable (participación accionaria mayoritaria).

<i>Empresas:</i>	<i>Utilidades y Pérdidas Fiscales</i>	<i>Resultados Fiscales (Utilidades)</i>	<i>ISR</i>	<i>Participación Integrable (PI)</i>	<i>Participación no integrable</i>	<i>Utilidades y Pérdidas Fiscales en Proporción a PI</i>	<i>Resultados Fiscales en Proporción a PI</i>
<i>Integradora</i>	1,000	1,000	300	100%	0%	1,000	1,000
<i>Integrada A</i>	2,000	2,000	600	81%	19%	1,620	1,620
<i>Integrada B</i>	(800)	0	0	88%	12%	(704)	0
<i>Integrada C</i>	(700)	0	0	87%	13%	(609)	0
<i>Integrada D</i>	(600)	0	0	86%	14%	(516)	0
Totales	900	3,000	900			791	2,620

$$FRFI = \frac{\text{Utilidades y Pérdidas Fiscales en Proporción a la PI}}{\text{Resultados fiscales en Proporción a la PI}} = \frac{791}{2,620} = 0.3019$$

II. Determinación del ISR del ejercicio

Cada una de las sociedades, integradas e integradora, determinará el ISR del ejercicio que les corresponda, para tal efecto sumarán el ISR en la participación integrable y el ISR en la participación no integrable, estas cantidades se determinarán como sigue:

<i>Empresas:</i>	<i>ISR en Proporción a la PI</i>	<i>FRFI</i>	<i>ISR en Proporción al FRFI</i>	<i>ISR de la Participación NO Integrable</i>	<i>ISR del Ejercicio</i>	<i>ISR del Ejercicio Diferido</i>
<i>Integradora</i>	300 (a)	0.3019	91	0(c)	91	209 (e)
<i>Integrada A</i>	486 (b)	0.3019	147	114(d)	261	339 (f)
<i>Integrada B</i>	0	0.3019	0	0	0	0
<i>Integrada C</i>	0	0.3019	0	0	0	0
<i>Integrada D</i>	0	0.3019	0	0	0	0
Totales	786		238	114	352	548

- | | |
|---------------------------|----------------------------|
| a) \$300 (x) 100% = \$300 | d) \$600 (x) 81% = \$486 |
| b) \$300 (x) 0% = \$ 0 | e) \$600 (x) 19% = \$114 |
| c) \$300 (-) \$91 = \$209 | f) \$600 (-) \$261 = \$339 |

ISR Corporativo:

- Pagado al Fisco	\$352
- Diferido por pagar al 4° año	\$548
Total	\$900

III. Pagos provisionales integrados

Para determinar los pagos provisionales, el primer paso que deben efectuar cada una de las sociedades integradas e integradora, es calcular bajo el procedimiento general el citado pago provisional, el paso siguiente consiste en multiplicar el ISR que haya determinado cada una de las sociedades, tanto por la participación integrable como por FRFI, de esta manera estarán determinando el ISR en la participación integrable.

El monto correspondiente a la participación no integrable se determinará multiplicando el monto del pago provisional normal por la participación no integrable.

La suma de ambos montos será el pago provisional de cada una de las sociedades, lo anterior se ejemplifica de la siguiente manera:

<i>Empresas:</i>	<i>Pago Provisional Normal</i>	<i>Participación Integrable</i>	<i>Participación no Integrable</i>	<i>ISR en la Participación Integrable</i>	<i>FRFI</i>	<i>ISR en Proporción al FRFI</i>	<i>ISR en Proporción a la Participación no Integrable</i>	<i>Pago Provisional a enterar al SAT</i>
<i>Integradora</i>	140	100%	0%	140	0.3019	42	0	42
<i>Integrada A</i>	220	81%	19%	178	0.3019	54	42	96
<i>Integrada B</i>	5	88%	12%	4	0.3019	1	1	2
<i>Integrada C</i>	0	87%	13%	0	0.3019	0	0	0
<i>Integrada D</i>	0	86%	14%	0	0.3019	0	0	0
	365			322		97	43	140

IV. Consideración para el ISR del ejercicio 2014

Las disposiciones señalan que para el primer ejercicio en que se adopte el Régimen de Integración, las sociedades integradas e integradora considerarán los resultados fiscales del ejercicio inmediato anterior para determinar el FRFI además que el primer pago provisional del ISR estará comprendido por los meses de enero a marzo.

Bajo esta consideración próximamente se les indicará a las empresas del Grupo:

- *Si califican o no como sociedad integrada.*
- *La información que deberán proporcionar por el ejercicio de 2013, para que se determine el FRFI.*

CAPÍTULO VII DE LOS COORDINADOS

CONCEPTO Y OBLIGACIONES DE COORDINADOS

Artículo 72. Se consideran coordinados, a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas

actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

Podrán aplicar lo dispuesto en este Capítulo, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

Para los efectos de este Capítulo, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Con la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2016, se incorpora la precisión referente a qué se considera actividad exclusiva, y que se establecía en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Asimismo, la aclaración de actividad exclusiva se incluyó en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual se publicó el 8 de octubre de 2015 en el Diario Oficial de la Federación, y textualmente establece lo siguiente:

“Artículo 98. Para efectos de los artículos 72 y 73 de la Ley, se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuando sus ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.”

Adicionalmente, la Resolución Miscelánea Fiscal establecía que las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podían tributar en el régimen “De los coordinados”, con base en flujo de efectivo, siempre que no prestaran servicios preponderantemente a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considerara parte relacionada. Esta opción era aplicable en forma retroactiva desde el 1 de

enero de 2014 para las personas morales dedicadas exclusivamente a la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, de acuerdo con el artículo Décimo Segundo Transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, para lo cual debía presentarse un aviso a más tardar el 31 de enero de 2015.

Ahora bien, la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, en su artículo 2º, define, entre otros, los conceptos de autotransporte terrestre de carga y de pasajeros.

Del concepto de coordinado aquí contenido, se desprende claramente que los coordinados son personas morales que administran y operan activos que tienen sus integrantes, cuya actividad es el autotransporte terrestre de carga o pasaje o actividades complementarias. En este esquema de coordinados se establece una relación contractual en la que los integrantes le entregan en administración y operación a los coordinados ciertos activos. No se establece que sea necesario que el integrante sea accionista o socio de la persona moral coordinado, simplemente se requiere que aquél le entregue al coordinado activos relacionados con el autotransporte para que éste los administre y opere, en consecuencia, no es lo mismo ser integrante de un coordinado que ser socio o accionista de él.

En esta figura del coordinado es preciso que se entreguen en administración y operación ciertos activos, pues sin esa administración y operación no se puede hablar de la figura del coordinado. Desde el punto de vista de cumplimiento de obligaciones fiscales, los integrantes de un coordinado pueden cumplir con esas obligaciones en forma individual cada uno de ellos, o bien a través de dicho coordinado, esto dependerá, como se comenta más adelante, de la decisión que tome el integrante del coordinado. La Resolución de Facilidades Administrativas para 2016, en su regla 2.5., contiene un concepto, en nuestra opinión, complementario al que se establece en la ley del ISR; asimismo, cabe mencionar que en la Resolución de Facilidades Administrativas para 2016 también se incorpora el término “exclusivamente”.

Los coordinados cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:

Este párrafo establece que el cumplimiento de todas las obligaciones en materia de Impuesto sobre la Renta, cuando existe la figura del coordinado, se lleva a cabo aplicando las disposiciones de la Sección, Capítulo y Títulos referidos, es decir, que para determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas debe adoptarse el llamado flujo de efectivo, que para el cumplimiento de obligaciones formales como llevar contabilidad, emitir y recabar comprobantes, emitir y recabar constancias, presentar declaraciones informativas, etc., debe observarse lo establecido en dicha sección, que comprende los artículos 100 a 110 de la ley del ISR.

El cumplimiento de las obligaciones anteriores lo hace el coordinado por cuenta de sus integrantes, independientemente de que éstos sean personas físicas o morales, aunque para fines de la determinación del impuesto para personas físicas es aplicable la tarifa del artículo 96 ó la del artículo 152, según se trate de pagos provisionales o del cálculo anual, respectivamente, y para integrantes personas morales aplica la tasa del artículo 9 de la ley citada.

- I. Calcularán y enterarán, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.
- II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la presente Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por el coordinado.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Las personas físicas o morales, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, en lugar de aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de esta fracción, podrán optar porque cada coordinado de los que sean integrantes efectúe por su cuenta el pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos que obtengan del coordinado de que se trate, aplicando a la utilidad gravable a que se refiere el párrafo anterior la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, tratándose de personas morales o la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la misma en el caso de personas físicas. Dicho pago se considerará como definitivo. Una vez ejercida la opción a que se refiere este párrafo, ésta no podrá variarse durante el periodo de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada. La opción a que se refiere este párrafo también la podrán aplicar las personas físicas o morales que sean integrantes de un solo coordinado.

- III. Efectuarán por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedirán las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello, así como el comprobante fiscal correspondiente.
- IV. Llevarán un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación. En el caso de las liquidaciones que se emitan en los

términos del sexto párrafo del artículo 73 de esta Ley, el registro mencionado se hará en forma global.

- V. Expedir y recabar los comprobantes fiscales de los ingresos que perciban y de las erogaciones que se efectúen, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.
- VI. Proporcionarán a sus integrantes, constancia de los ingresos y gastos, así como el impuesto que el coordinado pagó por cuenta del integrante, a más tardar el 31 de enero de cada año.

De conformidad con lo establecido en las fracciones anteriores, las obligaciones fiscales de los integrantes deben ser cumplidas invariablemente por el coordinado, excepto las obligaciones fiscales de: a) calcular y b) enterar el ISR anual (fracción II anterior), las cuales pueden ser cumplidas por el coordinado, o bien en forma individual por el integrante, dependiendo de lo que éste decida. (ver párrafos 1º, 4º, 5º y 6º del artículo 73 de la ley del Impuesto sobre la Renta.)

En los casos en que el integrante decida cumplir con dichas obligaciones fiscales por conducto del coordinado, debe, de conformidad con las reglas 2.8. y 2.11. (relativas al aviso y al IVA en transporte de carga), 3.11. y 3.14. (relativas al aviso y al IVA en transporte foráneo de pasaje y turismo), 4.3. y 4.6. (relativas al aviso y al IVA en transporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano) de la Resolución de Facilidades Administrativas para 2016, presentar el aviso de opción, el de actualización de actividades económicas y obligaciones ante las autoridades fiscales e informar por escrito al coordinado o a la persona moral del que sean integrantes, que ejercerán dicha opción y que presentaron dicho aviso de actualización ante el RFC, a más tardar dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la mencionada Resolución, cuyo plazo vence el 15 de febrero de 2016, considerando que la Resolución entró en vigor el 1 de enero de 2016. No obstante, los contribuyentes que por ejercicios anteriores hubieran presentado su aviso de opción para tributar mediante un coordinado y de actualización de

actividades económicas y obligaciones, no deberán presentarlo hasta en tanto no cambien la opción elegida o no se modifiquen sus actividades.

De conformidad con la citada Resolución (reglas 2.9., 3.12 y 4.4.) estos contribuyentes considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27, fracción III de la Ley del ISR, cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que éstos no excedan del 15 por ciento del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.

Para los efectos de este artículo, los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

De conformidad con este párrafo, los coordinados declararán el impuesto que a éstos corresponde y el de sus integrantes que hayan decidido pagar el impuesto anual por conducto de ellos, en forma conjunta en una sola declaración. Lo anterior no significa que lleven a cabo una suma de ingresos y deducciones de sus integrantes y “neteen” los resultados (como una especie de consolidación), sino que deben determinar individualmente el impuesto que corresponde a cada integrante y manifestar en forma conjunta tal impuesto en dicha declaración.

Para los efectos de esta Ley, el coordinado se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través del coordinado, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

En este caso el contribuyente que lleva a cabo las actividades de autotransporte es responsable solidario del impuesto, en tanto que el coordinado es su responsable directo, no obstante que éste no sea quien realiza la actividad del autotransporte que da origen a la causación del impuesto, ya que el coordinado es un ente transparente y el contribuyente

del impuesto es el transportista que otorga en administración y operación sus activos. Lo anterior es contrario a lo que normalmente ocurre con responsabilidad directa o solidaria en el pago de impuestos.

Para los efectos de este artículo, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros se presten a personas con las cuales los contribuyentes se encuentren interrelacionados en la administración, control y participación de capital, siempre que el servicio final de autotransporte de carga o de pasajeros sea proporcionado a terceros con los cuales no se encuentran interrelacionados en la administración, control o participación de capital, y dicho servicio no se preste conjuntamente con la enajenación de bienes. No se consideran partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realice entre coordinados o integrantes del mismo.

™ Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de coordinados en los términos de este Capítulo, dichos coordinados serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.

Mediante el artículo 2, fracción XIV, segundo párrafo de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la aplicación retroactiva del artículo 72, que textualmente señala lo siguiente:

Lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de los integrantes de los coordinados o las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, será aplicable desde el 1 de enero de 2014.

Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán presentar a más tardar el 31 de marzo de 2016 el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones con efectos retroactivos, así como, en su caso, las declaraciones complementarias de pago provisional y anual correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2014 y 2015 dentro del régimen general de las personas morales y que presenten las declaraciones complementarias a que se refiere el párrafo anterior, en caso de obtener algún saldo a favor, el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.

Para aplicar esta disposición, conforme a la regla 3.7.11 de la Resolución Miscelánea para 2016, los integrantes de los coordinados o las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, presentarán el aviso de conformidad con la ficha de trámite 71/CFE “Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones”, contenida en el Anexo 1-A.

Posteriormente, deberán presentar un caso de aclaración en el Portal del SAT, donde indicarán el número de folio que correspondió al aviso mencionado y solicitarán que se actualice la fecha de alta y baja de sus obligaciones para que puedan tributar en términos de los artículos 72 y 73 de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero de 2014.

PERSONAS FÍSICAS QUE CUMPLAN SUS OBLIGACIONES FISCALES POR CONDUCTO DE VARIOS COORDINADOS DE LOS CUALES SON INTEGRANTES

Artículo 73. Tratándose de personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, cuando sus ingresos provengan exclusivamente del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto sobre la renta que les corresponda. Excepto cuando hayan ejercido la opción a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 72 de esta Ley.

Resulta de poca ortodoxia legislativa que en el presente Capítulo del Título II, que se refiere a las personas morales, se establezcan disposiciones que regulan a personas físicas.

Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio aplicarán lo dispuesto por el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada conforme a dicho precepto, se le aplicará la tarifa del artículo 152 del presente ordenamiento.

Las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate.

Cuando opten por pagar el impuesto en forma individual deberán dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional del ejercicio de que se trate.

Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente, podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando los comprobantes fiscales de los mismos se encuentre a nombre del coordinado, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda.

Las personas morales no considerarán los ingresos que correspondan a sus integrantes que hubieran pagado en forma individual ni las deducciones que a ellos correspondan, debiendo entregar a las personas físicas y morales que paguen el impuesto individualmente, la liquidación de los ingresos y gastos. Las personas morales citadas en primer término deberán conservar copia de la liquidación y de los comprobantes de los gastos realizados en el ejercicio, relativos al vehículo administrado por dichas personas físicas, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

En las reglas 2.3., 3.5. y 4.2. de la Resolución de Facilidades Administrativas para 2016, de manera atinada se aclara que en el caso de que los integrantes opten por tributar en lo individual, los coordinados serán responsables solidarios únicamente por los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la liquidación emitida al integrante de que se trate, y deberán entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado

en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual.

Las personas morales a que se refiere el artículo 72 de la presente Ley aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de la misma, cuando entren en liquidación, debiendo reunir los requisitos que al efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este artículo y con los artículos 72, 76, 102 y 105 de la presente Ley.

De conformidad con este párrafo, las personas morales transportistas individuales aplican los artículos 73 y 72 (éstos son la totalidad del Capítulo VII del título II de la ley del ISR “De los Coordinados”), así como los artículos 76, 102 y 105 de la ley del ISR; estos dos últimos artículos se refieren al flujo de efectivo en ingresos y deducciones respectivamente.

La mención hecha en este párrafo, de aplicar el artículo 76, que se refiere a obligaciones de personas morales del Título II, permite identificar una clara diferencia entre los coordinados y las personas morales transportistas que operan y tributan en lo individual: mientras que los coordinados y sus integrantes no aplican el artículo 76 y en su lugar aplican la Sección I del Capítulo II del Título IV de la ley del ISR, como antes dijimos, las personas morales transportistas individuales aplican dicho artículo 76.

No obstante que el capítulo VII se denomina “De los Coordinados”, por mención expresa de este penúltimo párrafo del artículo 73 que ahora nos ocupa, es aplicable a quienes no sean coordinados ni integrantes de ellos, sino transportistas individuales, lo anterior en virtud de así establecerlo expresamente dicho párrafo.

Cuando los integrantes de las personas morales a que se refiere este Capítulo, se agrupen con el objeto de realizar en forma conjunta gastos necesarios para el desarrollo de las actividades a que se refiere el mismo, podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aun cuando los comprobantes fiscales estén a nombre de alguno de los otros integrantes, siempre que dichos comprobantes reúnan los demás requisitos que señalen las disposiciones fiscales.

De conformidad con los artículos 72 y 73 de la ley del Impuesto sobre la Renta, existen transportistas que:

- A) Operan por medio de coordinados. Estos contribuyentes pueden tributar en forma íntegra a través del coordinado, o bien cumplir con sus obligaciones de cálculo y entero del impuesto sobre la renta del ejercicio en forma individual (ver fracción II del artículo 72 de la ley del Impuesto sobre la Renta y primeros párrafos del artículo 73 de dicha ley).*
- B) Operan individualmente. Estos contribuyentes sólo pueden tributar en forma individual; a ellos está destinado el penúltimo párrafo del artículo 73 de la ley del Impuesto sobre la Renta.*

En otro orden de ideas, La Resolución de Facilidades Administrativas (RFA) para 2016 permite tomar una deducción hasta del 8 % de los ingresos de los contribuyentes transportistas, siempre y cuando se cumplan diversos requisitos, entre ellos, que se pague el 16 % de ISR sobre el importe de la deducción.

La RFA para 2016 contiene nuevamente el esquema de retención de ISR por pagos a operadores, macheteros y maniobristas (autotransporte de carga), así como pagos a operadores, cobradores, mecánicos y maestros (autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo), que consiste en enterar el 7.5% sobre los salarios de convenio con el IMSS.

CAPÍTULO VIII

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

OBLIGACIONES PARA QUIENES REALICEN ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

Quienes se dedican a la realización de actividades de Agricultura, Ganadería, Pesca y Silvicultura desde hace un buen número de años han tenido, en materia de Impuesto Sobre la Renta regímenes fiscales que les han permitido tratamientos diferenciados o especiales respecto de quienes se dedican a la realización de otras actividades. Entre estos

regímenes es factible citar los siguientes: bases especiales de tributación, régimen simplificado de entradas y salidas (vigente hasta 2001), régimen simplificado (2002 a 2013), estos últimos basados en el denominado flujo de efectivo; a partir de 2014 existe un nuevo régimen que también implica flujo de efectivo pero que tiene beneficios acotados respecto del que existió hasta 2013.

Es de entenderse que estos tratamientos especiales tienen su origen en por lo menos las siguientes razones: a) La importancia que reviste para el país la autosuficiencia alimentaria, es decir que el propio país produzca lo que consume su población (aunque desafortunadamente en México este objetivo no se ha logrado), b) las características particulares de operación de este sector, en donde existe muy poca capacidad y estructura administrativa para cumplir con regulaciones fiscales complejas como las que existen en México.

Entre los tratamientos diferenciados o beneficios que contiene el Capítulo en comentario vigente a partir de 2014 destacan los siguientes: a) determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en base a flujo de efectivo, b) exención de ingresos hasta ciertos montos, c) la posibilidad de deducir las adquisiciones de inventarios en lugar de aplicar disposiciones de costo de lo vendido, d) reducción del ISR que causen, e) facilidades de comprobación para ciertos conceptos de erogaciones, etc.

Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:

- I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

Las personas morales de derecho agrario, están contempladas en los artículos 108 al 114 de la Ley Agraria, por lo que se refiere a las demás personas morales, desde el punto de vista societario, se encuentran reguladas en la legislación mercantil vigente. Para que las personas físicas y

morales mencionadas tributen en este Capítulo deben cumplir con el requisito de realizar exclusivamente las actividades aquí mencionadas. La definición de actividades de agricultura, ganadería y silvícola se encuentran en el artículo 16 fracciones III, IV y VI del Código Fiscal de la Federación (CFF).

- II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

Asimismo la definición de actividades pesqueras se encuentra establecida en la fracción V del Art. 16 del CFF.

- III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Llama la atención que en el presente Título, denominado “De las Personas Morales” estén reguladas las personas físicas que realicen las actividades aquí mencionadas.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley.

Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales en los términos de este Capítulo, dichas personas morales serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.

Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

Las personas dedicadas a realizar las actividades aquí mencionadas, que cumplan con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral (a la que se le podría denominar transparente), en los términos de este párrafo, son responsables solidarios de dichas obligaciones, siendo responsable directa la persona moral transparente.

Cabe efectuar el comentario de que, en un esquema normal de operaciones de una sociedad agraria individual, es decir

la que no es representada por otra persona moral, de conformidad con los artículos 110 y 111 de la Ley Agraria, esta tienen personalidad jurídica propia. Derivado de ello, ha de entenderse que la personalidad de sus socios es diferente a la de la persona moral, en consecuencia, quien realiza las actividades del sector primario aquí mencionadas es la persona moral no sus socios, por lo que los socios no son contribuyentes del Capítulo en comento, dado que para tributar en este Capítulo es necesario realizar actividades del sector primario y los socios no son quienes las realizan; los ingresos que eventualmente obtengan los socios podrían ser, entre otros, por distribución de utilidades, pero no por la realización de actividades empresariales del sector primario, en virtud de que quien realiza esas actividades es la persona moral. Asimismo, es de concluirse que la mención de integrante referida en el párrafo en comento y en otros del presente Capítulo, no significa socio, sino una persona física o moral que realiza actividades empresariales y cumple con las obligaciones fiscales derivadas de dichas actividades a través de otra persona moral a la que podría denominársele persona moral transparente.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

De conformidad con este párrafo a estos contribuyentes se les permite obtener un máximo de 10 % de ingresos que no sean de sector primario y seguir tributando por la totalidad de sus ingresos en el régimen que ahora estamos comentando.

Ha de precisarse que esta disposición no señala que deban tomarse para efectos de este concepto de exclusividad los ingresos del ejercicio fiscal inmediato anterior, en consecuencia, es de interpretarse que deben tomarse los ingresos del propio ejercicio, por lo que podrían darse casos

en que para efectos de pagos provisionales, estos se realicen de una forma y para el cálculo anual del ISR de otra forma, dependiendo del mes en el que en forma acumulada no se cumpla con el mínimo de 90 % de ingresos de sector primario.

En virtud de la inclusión de las personas físicas en el presente Capítulo y dada la definición de exclusividad antes mencionada, las personas físicas que además de las actividades empresariales del sector primario, obtengan ingresos de algunos de los Capítulos del Título IV de la ley del ISR, por ejemplo intereses, dividendos premios, etc., deberán verificar si los ingresos por la realización de actividades del sector primario representan por lo menos el 90 % de los ingresos totales. El hecho de que esos otros ingresos representen más del 10 % de los ingresos totales, no debería impedir a estas personas físicas, por los ingresos y deducciones relativos actividades empresariales del sector primario, que apliquen el régimen establecido en el presente Capítulo. Hasta el año 2013 las personas físicas que se dedicaran a la realización de estas actividades empresariales y además obtuvieran ingresos de otros conceptos, no tenían el efecto antes comentado.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo, cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley conforme lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:

Por regla general, las personas morales dedicadas a realizar las actividades aquí mencionadas, que cumplan con sus obligaciones por cuenta propia o bien que lo hagan por cuenta de sus integrantes, lo harán aplicando las regulaciones de personas físicas que realizan actividades empresariales, no obstante que se trate de personas morales. Sin embargo, es preciso efectuar el comentario de que debe observarse la excepción establecida en el noveno párrafo del presente artículo.

Los ingresos deberán considerarse acumulables hasta que efectivamente sean cobrados y las deducciones hasta que efectivamente sean pagadas.

- I. Deberán calcular y enterar, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

Las personas físicas y morales dedicadas a la realización de las actividades del sector primario referidas en este Capítulo, podrán realizar los pagos provisionales de ISR en forma semestral de conformidad con el primer párrafo de la regla 1.3. de la Resolución de Facilidades Administrativas vigente en 2016. Se sugiere revisar en forma íntegra el contenido de dicha regla a efecto de verificar si se desea tomar la opción a que se refiere el segundo párrafo de la misma, que consiste en realizar enteros de impuestos retenidos a terceros también en forma semestral, para ello habrá que cumplir con los requisitos y condicionantes que la mencionada regla establece.

Esta fracción confirma que los contribuyentes que tributen a través de una persona moral transparente, pueden ser personas físicas o morales, ya que señala que debe aplicarse la tarifa o tasa que corresponda respectivamente. De esto se concluye que puede haber personas morales integrantes de una persona moral transparente por medio de la cual cumplen con sus obligaciones fiscales en materia de ISR.

- II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, en el caso de personas morales.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se

trate de personas morales, que cumplan con las obligaciones fiscales de integrantes que únicamente sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Se precisa en esta disposición que la persona moral será la que cumpla, además de los pagos provisionales, con la declaración anual de sus integrantes en caso de que los tengan, tanto si estos son personas morales o personas físicas.

Los contribuyentes a que se refieren los párrafos décimo segundo y décimo tercero de este artículo, deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Los contribuyentes a que se refiere el décimo cuarto párrafo de este artículo, deberán aplicar lo dispuesto en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.

Esta disposición otorga el beneficio de deducir como gastos del ejercicio las inversiones en activos fijos siempre y cuando sus ingresos no sean superiores a los montos establecidos en los párrafos décimo segundo (423 veces de SMG para personas físicas en general y personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores) y décimo tercero (hasta un máximo de 4230 veces de SMG si se trata de sociedades o asociaciones de productores).

III. Deberán cumplir con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.

Para los efectos de este artículo, las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este título y con el artículo 102 y 105 de esta Ley.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Capítulo III del Título II de esta Ley.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Se otorga algunos beneficios que pueden gozar quienes tributen en este Régimen conforme a lo siguiente:

- 1.- Ingresos exentos en el ISR para las personas morales hasta por un monto de 20 salarios mínimos anuales por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda de 200 veces dicho salario mínimo elevado al año.*
- 2.- Ingresos exentos en el ISR para el caso de personas físicas es hasta por 40 salarios mínimos anuales.*

Los contribuyentes que apliquen la exención aquí comentada deben tomar en cuenta que de conformidad con el artículo 28 fracción II de la ley del ISR, son no deducibles los gastos e inversiones la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente, lo cual disminuye el beneficio pretendido por este párrafo legal. Cabe efectuar el comentario de que esta disposición (art 28-II LISR) es aplicable porque el último párrafo del artículo 103 de la ley del ISR establece que deben considerarse los gastos e

inversiones en los términos del artículo 28 de la ley del ISR.

Es importante tomar en cuenta que esta limitante de deducciones sólo es aplicable a gastos e inversiones, no así a adquisiciones de inventarios, devoluciones sobre ventas, cuotas de seguro social, intereses y demás conceptos de deducciones permitidos por la ley del ISR para este sector de contribuyentes que no sean gastos de los referidos en el artículo 103 fracción III de la ley del ISR ni inversiones de la fracción IV del mismo.

En consecuencia, de aplicarse los ingresos exentos, habría una parte de gastos e inversiones no deducibles, lo cual provoca que el IVA pagado por esos gastos e inversiones no pueda acreditarse. En relación con este asunto, la RMF 2016, en su regla 3.3.1.24., permite no tomar los ingresos exentos, en consecuencia permite tener la posibilidad de tomar la totalidad de las deducciones y acreditar la totalidad del IVA que hubiese pagado el contribuyente. En conclusión, al tomar los ingresos exentos aquí comentados existe un efecto negativo consistente en la limitación de deducciones de gastos e inversiones y el no acreditamiento del IVA correspondiente, lo cual hace nugatorio el beneficio de la exención establecido en la disposición legal en comentario.

Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 ó 40 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40 tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a

los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Este párrafo otorga el beneficio de reducir el ISR conforme a lo siguiente:

- 1. Las personas morales con ingresos que excedan al monto de la exención que le corresponda de acuerdo al número de socios, pero que no rebasen 423 salarios mínimos anuales, podrán aplicar una reducción del ISR de 30%, de tal forma que la tasa del impuesto que enfrenten sea del 21%.*
- 2.- Las personas físicas con ingresos de más de 40 salarios mínimos anuales y hasta 423 salarios mínimos anuales, aplicarán la exención de hasta 40 salarios mínimos anuales y por el excedente podrán aplicar una reducción del ISR de 40%.*

Las personas físicas y morales cuyos ingresos excedan de 423 salarios mínimos deben aplicar el párrafo décimo cuarto del artículo en comentario.

Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%.

Las sociedades o asociaciones de productores, por ejemplo las sociedades de producción rural, con ingresos que excedan de 20 SMGA por socio, pero que sean inferiores a 423 SMG por socio, sin exceder en su totalidad de 4,230 SMG, podrán

aplicar una reducción del impuesto del 30 % del ISR causado.

Por otra parte, del análisis de la regla 3.8.2. de la RMF 2016, se desprende que las sociedades o asociaciones de productores que tengan ingresos que rebasen 4,230 SMG (considerando el número de socios) podrán aplicar la reducción del ISR hasta por ese monto de ingresos y por el excedente no se aplicará reducción de ISR, sin que tengan que aplicar el décimo cuarto párrafo del artículo 74 de la ley del ISR, que se refiere a personas morales en general. Este comentario surge porque de conformidad con el párrafo legal en comento, este es aplicable únicamente a sociedades o asociaciones de productores cuyos ingresos no excedan de 423 SMG por socio, sin que en forma global sus ingresos rebasen 4,230 SMG; además, porque de conformidad con el texto del décimo cuarto párrafo de este artículo, éste último es aplicable a todas las personas morales, sean o no sociedades o asociaciones de productores, cuyos ingresos rebasen 423 SMGA.

Ahora bien, la Resolución de Facilidades Administrativas para 2016 (en lo sucesivo RFA 2016), permite a las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, en las que sus socios sean sólo personas físicas, cuyos ingresos no excedan de 423 SMG por socio sin exceder en su totalidad de 4,230 SMG, obtener el beneficio de aplicar la reducción del 30% del ISR sobre la totalidad de sus ingresos. Dicha Resolución en su regla 1.11 señala textualmente lo siguiente:

*Regla 1.11. Para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades o asociaciones de productores, **así como las demás personas morales**, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, y que los ingresos de la persona moral en el ejercicio, por cada socio, no excedan de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, **sin exceder en su totalidad de 4230** veces el salario mínimo general elevado al año, podrán reducir el*

impuesto determinado conforme al citado artículo 74, en un 30 por ciento. (énfasis añadido)

De conformidad con lo anterior, resulta claro que las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, en las que sus socios sean sólo personas físicas, cuyos ingresos no excedan 4,230 SMG (atendiendo al número de socios), tienen el derecho, otorgado por esta regla, a aplicar la reducción del 30 % del ISR sobre la totalidad de sus ingresos.

Cabe efectuar el comentario de que en la RMF 2016 no existe regla que señale el procedimiento del ISR reducido para los contribuyentes sociedades mercantiles que se ubiquen en los supuestos de la regla 1.11. de la RFA de 2016, por lo que las únicas regulaciones que existen para estos efectos para dichos contribuyentes son las disposiciones de la ley del ISR. A los contribuyentes que se ubiquen en estos supuestos debe serles aplicable los procedimientos y fórmulas previstos en la regla 3.8.2. de la RMF 2016, sin embargo, esta última regla expresamente señala que es aplicable a sociedades o asociaciones de productores.

Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

De este párrafo se desprende que las personas físicas y morales con ingresos superiores a 423 salarios mínimos anuales, podrán aplicar la reducción hasta los límites referidos en el párrafo décimo segundo de este artículo, es decir hasta 423 salarios mínimos anuales y por el excedente

de este número de salarios mínimos no podrán aplicar reducción alguna del ISR.

No obstante este párrafo legal, ha de tomarse en cuenta que la regla 1.11. de la RFA 2016 señala que las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, en las que sus socios sean sólo personas físicas, cuyos ingresos no excedan 4,230 SMG (atendiendo al número de socios), tienen el derecho, otorgado por la citada regla, es decir a aplicar la reducción del 30 % del ISR sobre la totalidad de sus ingresos, pero siempre y cuando no rebasen ese límite de ingresos.

Resulta inequitativo que las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, cuyos ingresos sean superiores a 4,230 SMG, sólo tienen derecho a reducir el ISR (30 %) hasta por los ingresos que no rebasen 423 SMGA y por el excedente no pueden aplicar ninguna reducción, con ello el ISR que se reduce en dichas personas morales, cuando los ingresos no superan 4,230 SMG es considerablemente mayor que cuando si rebasan este parámetro.

Lo anterior es así toda vez que a las personas morales, que no son sociedades o asociaciones de productores, con ingresos anuales superiores a 4,230 SMGA no les resulta aplicable la regla 1.11 de la RFA vigente en 2016 y deben sujetarse al límite de ingresos establecidos en el décimo segundo párrafo de la ley de ISR, es decir 423 salarios mínimos.

En otro orden de ideas, para efectos del ISR reducido, no existen disposiciones legales que establezcan el procedimiento para su determinación atendiendo al nivel de ingresos obtenidos por contribuyentes del sector primario, lo anterior bajo la consideración de que el ISR debe determinarse aplicando una tasa o un tarifa a una base del impuesto, para cuya determinación es necesario que sean restadas de los ingresos las deducciones autorizadas, la PTU pagada y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, en su caso.

Conforme a las disposiciones legales actuales no existe un procedimiento para identificar el impuesto determinado (al que se le aplicará la reducción) con los ingresos obtenidos. Del análisis de la ley del ISR resulta claro que estos contribuyentes deben cuantificar los ingresos en segmentos como sigue: A) los que son exentos, B) aquellos a los que les es aplicable reducción de ISR y C) los que no llevan reducción de ISR; cuyos parámetros han sido comentados anteriormente. Tal ausencia de asignación de deducciones, PTU y pérdidas por amortizar a los segmentos de ingresos antes comentados puede llevar a la conclusión de que los contribuyentes tienen la facultad de restar tales partidas del segmento de ingresos que ellos libremente decidan, si un contribuyente decidiera hacerlo de esa forma no estaría infringiendo disposición legal alguna.

Adicionalmente, ha de tomarse en cuenta que, de conformidad con el artículo 105 del Reglamento de la Ley del ISR, los contribuyentes que tributen conforme a al capítulo en comento, pueden aplicar las reducciones del ISR antes comentadas en los pagos provisionales que de este impuesto les resulte deban enterar.

Dada la ausencia de disposiciones legales que establezcan el procedimiento de determinación del ISR reducido para este sector de contribuyentes, en la RMF 2016 existen cuatro reglas que contienen algunas fórmulas para la determinación de tal ISR reducido, estas son: 3.8.1., 3.8.2., 3.8.3. y 3.8.4. Las fórmulas contenidas en las cuatro reglas mencionadas son prácticamente iguales entre si, esencialmente difieren por el grupo de contribuyentes a quienes van dirigidas.

Cabe efectuar el comentario de que en la RMF 2016 no existe regla que señale el procedimiento del ISR reducido para los contribuyentes sociedades mercantiles que se ubiquen en los supuestos de la regla 1.11. de la RFA de 2015, es decir las sociedades mercantiles cuyos ingresos son superiores a 423 SMG pero inferiores a 4,230 SMG (cuantificables según el número de socios) es razonable que a estas sociedades les sean aplicables los procedimientos y fórmulas previstos en la regla 3.8.2 de la RMF 2016, sin embargo, esta última regla

expresamente señala que es aplicable a sociedades o asociaciones de productores.

Derivado del análisis de los procedimientos contenidos en las fórmulas de las reglas 3.8.1., 3.8.2., 3.8.3. y 3.8.4. de la RMF 2016 (que por su extensión y para ser prácticos no son transcritas en estos comentarios), es factible decir que estos exceden, contrarian y/o establecen situaciones no congruentes con la ley del ISR actualmente en vigor. Los aspectos de dichas reglas que no son congruentes con lo establecido en la ley del ISR y que generan un perjuicio para los contribuyentes son los siguientes:

A. Asignación de deducciones al segmento de ingresos por los que se aplica reducción de ISR.

La ley del ISR no establece como determinar la utilidad a la que se le aplica reducción del ISR, sólo establece el monto de ingresos hasta por los cuales los contribuyentes tienen derecho a reducir tal impuesto. Lo anterior implica que es posible que los contribuyentes del sector primario asignen las deducciones autorizadas al segmento de ingresos que ellos decidan, al no haber prohibición legal expresa es factible hacerlo, ya que proceder de esa forma no va en contra de la ley del ISR. Con la aplicación de las fórmulas contenidas en las reglas comentadas, las deducciones autorizadas se aplican proporcionalmente tanto a ingresos por los que se aplica reducción y a ingresos por los que no hay reducción. Esto es incorrecto en virtud de que si la ley del ISR no establece que así deba hacerse, las reglas administrativas de la Resolución Miscelánea Fiscal, no deberían señalar, en perjuicio del contribuyente, un procedimiento no establecido en dicha ley, sobre todo si consideramos que se trata de un aspecto esencial, es decir, de la determinación del impuesto.

El comentario anterior también resulta aplicable a la disminución de PTU y pérdidas fiscales por amortizar (relativas a actividades del sector primario), por lo que podría interpretarse que no sería contrario a la ley

disminuir el 100 % de tales partidas del segmento de ingresos por los que no aplica reducción de ISR.

B. Limitación de deducciones diferentes a gastos e inversiones relacionadas con actividades de sector primario.

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: [DAIPA(1-IEPA/IT)]. Con la aplicación de esta parte de las fórmulas se están limitando o disminuyendo la totalidad de las deducciones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente, y no sólo las deducciones correspondientes a gastos e inversiones; las únicas deducciones que legalmente están limitadas son las de gastos e inversiones, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 fracción II de la ley del ISR. Cabe efectuar el comentario de que esta última disposición es aplicable porque el último párrafo del artículo 103 de la ley del ISR establece que deben considerarse los gastos e inversiones en los términos del artículo 28 de la ley del ISR.*

Entre otras, las deducciones que se limitan o disminuyen indebidamente con la aplicación de esta parte de las fórmulas referidas, son las correspondientes a compras de inventarios, intereses, cuotas del seguro social y en general todos los conceptos contenidos en las fracciones diferentes a las III y IV del artículo 103 de la ley del ISR.

C. Concepto: “deducciones autorizadas” relacionadas con ingresos propios de actividades del sector primario.

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: [DAIPA(1-IEPA/IT)]. Para estos efectos DAIPA significa: “Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras”. Las deducciones autorizadas, de conformidad con la ley del ISR, ya deben estar disminuidas por el importe de las partidas no deducibles correspondientes a gastos e inversiones que*

derivan de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 fracción II de la ley del ISR, esto es así en virtud de que las deducciones autorizadas son justamente las que permite la ley, sin incluir en ellas las partidas no deducibles y aquellas que no reúnen requisitos fiscales.

En caso de que a las deducciones autorizadas ya disminuidas de tales partidas no deducibles, se les aplique el factor que resulta de $(1-IEPA/IT)$, se duplica el efecto de no deducibles establecido en el art 28 fracción II de la ley del ISR.

En este caso, DAIPA debería definirse como “Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras antes de restar el efecto del artículo 28 fracción II de la ley del ISR”, esto con la finalidad de evitar esta duplicidad en perjuicio de los contribuyentes del sector primario.

D. Determinación de deducciones a aplicar relativas a ingresos no propios del sector primario.

Las fórmulas contenidas en las reglas administrativas en comentario señalan que DAINPA significa: “Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras”

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: $[DAINPA(1-IEPA/IT)]$. Con la aplicación de esta parte de las fórmulas son limitadas o disminuidas dichas deducciones, lo cual legalmente resulta incorrecto en virtud de que, por la realización de actividades diferentes al sector primario no se tienen ingresos exentos, en consecuencia no resulta procedente aplicar proporción alguna a dichas deducciones, sino que estas deben aplicarse al 100 %. Cabe efectuar el comentario de que el artículo 48 del reglamento de la ley del ISR señala que no se consideran ingresos exentos los dividendos o utilidades ni las partidas que no califican como ingresos de conformidad con lo dispuesto en la ley del ISR.*

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.

Al parecer el párrafo anterior tiene la finalidad de regular la determinación del ISR a cargo de personas morales que realizan actividades del sector primario que decreten y paguen dividendos, sin embargo, este es incompleto y está mal ubicado. Hasta el ejercicio fiscal de 2013 el contenido de este párrafo se encontraba en el segundo párrafo del artículo 11 de la ley del ISR, hasta dicho año, este contenía un factor (factor de piramidación) que se multiplicaba por el monto del dividendo decretado y una tasa aplicable al producto que era del 21 % (tasa ya reducida).

Es de suponer que lo pretendido por el párrafo legal en comento es que haya un factor de piramidación y una tasa variables, es de entenderse que ambos serían variables en virtud de que a partir de 2014 la tasa efectiva de ISR es variable para cada contribuyente y para cada ejercicio fiscal, ya que la reducción de ISR no se aplica sobre la totalidad de la utilidad fiscal obtenida y depende del nivel de ingresos obtenidos por los contribuyentes.

Sin embargo, la aplicación estricta de esta disposición da como resultado que el ISR de dividendos sea superior al monto del propio dividendo decretado, ello es así porque en este párrafo faltó señalar la tasa o el procedimiento para determinarla que se aplica al dividendo piramidado.

Con la finalidad de subsanar lo anterior es recomendable lo siguiente:

- a) Es necesario que haya una ubicación adecuada y correcta del párrafo en comento, esta ubicación podría ser enseguida del actual primer párrafo del art 10 de la ley del ISR, o bien, sin reubicarlo, se adecúe el texto*

para que no haga referencia a “lo dispuesto en el párrafo anterior”.

- b) Es necesario que se señale el procedimiento para la determinación de la tasa que debe aplicarse a los dividendos piramidados, la cual depende del monto del ISR reducido que corresponda a cada contribuyente.*
- c) Es necesario se señale que el factor de piramidación y la tasa de dividendos piramidados debe determinarse por cada ejercicio fiscal, ya que no es el mismo para todos los ejercicios fiscales. La lógica indicaría que estos deben determinarse según el ejercicio fiscal del que provengan los dividendos que se decreten y paguen.*
- d) También es necesario que se establezca que los dividendos que provengan de utilidades operativas generadas hasta 2013, que no provengan del saldo de la Cuenta de Utilidad fiscal Neta existente hasta ese año, aplican el factor de piramidación y la tasa que se contenía en el segundo párrafo del artículo 11 de la ley vigente en cada año anterior a 2014.*

Genera una importante incertidumbre jurídica la falta de regulaciones completas y claras que regulen el ISR de dividendos para este sector de contribuyentes, por lo que es necesario que esto sea corregido, para tomar en consideración los aspectos antes comentados.

CONTRIBUYENTES DEL SECTOR EXENTOS

Artículo 74-A. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, y que dichos ingresos representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a las citadas actividades, y que además sus ingresos totales en el ejercicio no rebasen 8 veces el salario mínimo general elevado al año, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las citadas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 1 salario mínimo general elevado al año.

Este párrafo fue adicionado el 1 de enero de 2016, llama la atención el bajo monto de beneficio que este contiene, ya

que, para esos casos, el único efecto es que habrá sólo 1 SMG de ingresos exentos siempre y cuando los ingresos totales en el ejercicio no rebasen 8 veces de SGM. Sería deseable que se regulara que las personas físicas dedicadas a actividades del sector primario determinaran sus ingresos, deducciones e ISR de dichas actividades en forma totalmente independiente de otros ingresos que pudieran tener en el ejercicio, sin que esos otros ingresos afectaran el ISR de las actividades del sector primario, lo anterior así era aplicable con la ley del ISR vigente hasta 2013.

PERSONA MORAL QUE CUMPLA LAS OBLIGACIONES FISCALES POR CUENTA DE SUS INTEGRANTES

Artículo 75. La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos de este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:

- I. Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedir las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello.
- II. Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación.
- III. Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las personas físicas que se ubiquen en los supuestos señalados en los párrafos décimo segundo y décimo cuarto del artículo anterior deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

CAPÍTULO IX
DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES
OBLIGACIONES ADICIONALES DE LAS PERSONAS MORALES

Artículo 76. 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:

- I. 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.

Reviste importancia considerar esta obligación ya que es un punto de partida para comprobar a las autoridades fiscales la correcta acumulación y deducción de conceptos que sirven de base para la determinación del Impuesto sobre la Renta. No hay que olvidar que al ejercer sus facultades de revisión, las autoridades fiscales consideran como fuente de sus liquidaciones el correcto registro de las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes.

Se elimina el párrafo relativo a registrar en moneda nacional aquellas operaciones que se realicen en moneda extranjera considerando el tipo de cambio aplicable en la fecha en que se lleven a cabo lo cual pareciera no tener importancia toda vez que el Código Fiscal de la Federación regula en su artículo 20 cuál será el tipo de cambio que deberá utilizarse para determinar las contribuciones y sus accesorios. Sin embargo al eliminar este párrafo puede dar lugar a distorsiones en el registro que impliquen llevar controles adicionales para determinar la base para ISR.

Cabe recordar que la Resolución Miscelánea contempla las reglas para microfilmear o grabar parte de la contabilidad en discos ópticos, compactos o cintas magnéticas.

- II. Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.

En materia de comprobantes, nuestras autoridades fiscales han invertido recursos económicos y técnicos que convierten a nuestro país como el precursor o vanguardista en el tema, toda vez que la emisión de los mismos y su deducción es la principal herramienta de fiscalización lo cual de fondo solo

regula a quienes ya están contribuyendo y de ninguna manera ataca a la economía informal. En esta fracción se establecía la obligación de conservar una copia de los comprobantes emitidos, sin embargo considerando que los “comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI)” se tienen respaldados en la base de datos del SAT, ya no tenía sentido mantener la redacción de conservar copia de los mismos.

- 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.

En esta nueva Ley de ISR se prevé expedir comprobantes fiscales en lugar de constancias por los pagos a que se hace referencia, sin embargo a través de la fracción X, del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias, con una redacción por demás confusa se establece que del 1° de enero del 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016 se continuará cumpliendo con la obligación de emitir constancias por los pagos que se realicen. Es incomprensible como se otorga una transición de 3 años para la entrada en vigor de una obligación de este tipo, si aún se tenía la infraestructura o preparación para sustituir la constancia por el comprobante no debiera realizar cambio en la legislación toda vez que genera confusión en el contribuyente.

De igual forma se elimina la anterior fracción IV en la que se establecía la obligación de presentar declaración anual informativa relativa a las retenciones efectuadas a personas físicas a quienes le hubieran efectuado pagos por concepto de servicios profesionales independientes, obligación que continúa vigente hasta diciembre de 2016 conforme a la disposición transitoria citada en el párrafo anterior.

Otras declaraciones informativas que se encuentran en el supuesto anterior, es decir que en principio se elimina su

presentación pero que por disposición transitoria continuarán presentándose hasta diciembre de 2016, en los términos de la ley que se abroga son:

- a) Clientes y Proveedores*
- b) Retenciones y por pagos al extranjero.*
- c) Donativos*

- IV.** Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Ver Artículo 110 del RISR

- V.** Presentar declaración 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.

Anteriormente se entendía presentada la declaración relativa cuando los contribuyentes emitieran sus comprobantes fiscales a través de la página del SAT y dictaminaran sus estados financieros conforme lo establecía el artículo 32-A del CFF, sin embargo al eliminar el dictamen fiscal obligatorio también lo hacen respecto a dicha posibilidad de ya no presentar declaración de ISR. Definitivamente es conveniente que se establezcan medidas de simplificación administrativa que como tal eviten proporcionar más información que con la que ya cuentan la autoridades fiscales.

- 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.

- VII.** Presentar 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.
- VIII.** Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

Ver Artículo 111 del RISR

- IX.** 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)** Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
 - c)** Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
 - d)** El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los 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 no estarán 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.

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.

México ha tenido una actividad importante en los foros internacionales en los cuales las autoridades fiscales pretenden regular las operaciones que llevan a cabo las empresas con la intención de optimizar la carga tributaria. Tal es el caso del proyecto denominado “Erosión de la Base y Desplazamiento de Utilidades” (mejor conocido como BEPS por sus siglas en inglés), en donde se establecen ciertos candados o requisitos para evitar una desgravación o disminución de la base tributaria de los países miembros de la OCDE. No obstante lo anterior, México se ha adelantado en esta materia y pretende establecer en esta nueva Ley del ISR ciertos requisitos o limitantes para las deducciones, lo cual en principio pareciera una buena medida; sin embargo, consideramos que en muchos de los casos implica mayores cargas administrativas sin que se logre el objetivo.

- 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.

En la Resolución Miscelánea se amplía el plazo de presentación de la información cuando el contribuyente optó por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, en cuyo caso la información se presentará conjuntamente con el dictamen.

Asimismo, en la Regla 3.9.4., se señala que para los efectos de los artículos 76, fracción X y 110, fracción X de la Ley del ISR, los contribuyentes no tendrán obligación de reportar dato alguno en el Anexo 9 de la DIM, cuando se trate de las siguientes operaciones con partes relacionadas:

INGRESOS:

- 1303 GANANCIA REALIZADA POR FUSIÓN
- 1304 GANANCIA REALIZADA POR ESCISIÓN
- 1305 GANANCIA QUE PROVENGA DE REDUCCIÓN DE CAPITAL DE SOCIEDADES MERCANTILES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO
- 1306 GANANCIA QUE PROVENGA DE LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO
- 1307 INGRESOS POR RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS INCOBRABLES
- 1309 AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN RELATIVO A LOS CRÉDITOS Y DEUDAS CON PARTES RELACIONADAS
- 1310 UTILIDAD EN CAMBIOS GENERADA DE SALDOS Y OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS
- 1311 CANTIDADES RECIBIDAS EN EFECTIVO, EN MONEDA NACIONAL O EXTRANJERA POR CONCEPTO DE PRÉSTAMOS, APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL MAYORES A \$600,000 CUANDO NO SE CUMPLA CON LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN XVI DE LA L.I.S.R.
- 1312 INGRESOS POR DIVIDENDOS

COSTOS Y GASTOS:

- 3007 CRÉDITOS INCOBRABLES, PÉRDIDAS POR CASO FORTUITO, FUERZA MAYOR O POR ENAJENACIÓN DE BIENES DISTINTOS DE INVENTARIO

3008 *AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN RELATIVO A LOS CRÉDITOS Y DEUDAS CON PARTES RELACIONADAS*

3009 *PÉRDIDA EN CAMBIOS GENERADA DE SALDOS Y OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS*

Opción para no obtener y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia

XI. Tratándose de 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.

En materia de dividendos, la constancia que para tal efecto se emita cobra vital importancia el que se especifique el ejercicio o ejercicios del cual se está disminuyendo, en su caso, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), toda vez que de provenir esta última de ejercicios anteriores a 2014 no habrá una retención adicional al 10% sobre el monto de los mismos (aplicable a personas físicas y para residentes en el extranjero). Solo aplicará la retención del 10% cuando se afecte la CUFIN de 2014 en adelante.

A través de la Resolución Miscelánea se otorga la facilidad para el caso de pago de dividendos o utilidades respecto de acciones colocadas entre el gran público inversionista; en este caso el intermediario financiero podrá expedir un estado

de cuenta anual que contenga los datos a que hacen referencia los artículos 29 y 29-A del CFF que resulten aplicables y la información relacionada con las personas morales que distribuyeron dividendos o utilidades, salvo la cuenta fiscal de la que provino el dividendo o utilidad, en este caso los estados de cuenta mensuales emitidos durante el mismo año al mismo contribuyente, dejarán de tener el carácter de constancia. Los estados de cuenta descritos, deberán contener además los datos referidos en la propia regla miscelánea respecto al receptor de los dividendos o utilidades.

Respecto a acciones colocadas entre el gran público inversionista, deberán atenderse las disposiciones del Art. 114 del RISR

- 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.

La Resolución Miscelánea establece la facilidad para los contribuyentes que realicen actividades empresariales y cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13,000,000.00, así como aquéllos que hayan tenido ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales que no hubiesen excedido en dicho ejercicio la cantidad de \$3,000,000.00 de no obtener documentación comprobatoria sobre las obligaciones contenidas en esta fracción.

- XIII.** 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.

Forma oficial 86-A, del Anexo 1, Rubro A, Numeral 2 de la Miscelánea Fiscal

- XIV.** 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 Ley, 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 Federación.

- XV.** 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 aquél 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 Federación.

Ver Art. 112 del RISR

- 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.

Solo cabe señalar que esta fracción estaba contenida en un artículo independiente pero en esencia es la misma redacción. Llama la atención el hecho que no hayan regulado el tope del manejo en efectivo (\$600,000) cuando en la Ley Federal para la Prevención e identificación de Operaciones con recursos de procedencia ilícita se establecen importes de menor cuantía.

- XVII.** Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:
- 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.
 - b) Conservar los libros, los registros y la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, relacionados 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.

- 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.

Se adiciona esta fracción que forma parte de todo el nuevo esquema de comprobantes fiscales. Ahora, las personas morales que realicen este tipo de pagos, deberán comprobar dicha erogación mediante un comprobante fiscal que deberán expedir en lugar de la constancia de pago que existía. Con esta serie de obligaciones adicionales para los contribuyentes se confirma lo que tanto se ha criticado de la supuesta “simplificación administrativa” que es una mera campaña publicitaria que resulta lo contrario cuando es mayor el cumplimiento de obligaciones formales para quienes ya se encuentran inmersos en un sinnúmero de requisitos y formalidades.

- XIX.** Tratándose de contribuyentes que hayan optado por dictaminarse en los términos del 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.

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.

Dentro de las obligaciones que se eliminan en este artículo se encuentra la relativa para quienes optaron por deducir de forma inmediata las inversiones, opción que eliminaron en esta nueva Ley de ISR, sin embargo, mediante disposiciones transitorias se establece que quienes la venían aplicando deberán continuar con el control de las mismas (tipo de bien, porcentaje aplicado, fecha de baja, etc.) así como la aplicación del valor residual en caso de venta. Importante

también es considerar el efecto que en la determinación de la PTU se deberá realizar por este concepto.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Artículo 76-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, 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 Servicio de Administración Tributaria 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.

Como se podrá observar, se establece 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 tres nuevas declaraciones informativas anuales de partes relacionadas.

La primera es la declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que

deberá contener la información referente al grupo señala en la fracción I de este artículo.

La segunda es la declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener la información mencionada en la fracción II de este dispositivo legal.

La tercera es la declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, que deberá contener la información a que se refiere la fracción II del este artículo.

En disposición transitoria, se establece que los contribuyentes obligados a presentar las declaraciones informativas en materia de precios de transferencia deberán presentar las correspondientes a ejercicio fiscal 2016, a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

DETERMINACIÓN DE LA CUFIN

Artículo 77. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta 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.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y

hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo.

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:

$$MRU = (D + MPI + MPI_2) - DN - AC$$

Donde:

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

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en primer nivel corporativo, referido en los párrafos segundo y tercero del artículo 5 de esta Ley.

MPI₂: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en segundo nivel corporativo, referido en los párrafos cuarto y quinto del artículo 5 de esta Ley.

DN: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México disminuido con la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

AC: Impuestos acreditables conforme al primer, segundo y cuarto párrafos del artículo 5 de esta Ley que correspondan al ingreso que se acumuló tanto por el dividendo percibido como por sus montos proporcionales.

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 esta Ley, 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.

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. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 9 de esta Ley. 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.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

La CUFIN es una cuenta obligatoria de ser llevada y sirve de control en el aspecto del reparto de dividendo o utilidades a los socios de una persona moral

En relación con la determinación de la CUFIN, se debe disminuir el monto de la CUFIN con el monto del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero y que no pueda acreditarse por el residente en México, por exceder del monto máximo acreditable en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe mencionar que debe tomarse en consideración el que las empresas deben calcular su CUFIN desde el ejercicio de 2002 a la fecha, considerando el efecto de la “UFIN Negativa” dado los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en este tema.

También debe considerarse las obligaciones contenidas en el artículo 86 fracción XIV respecto del pago de dividendos y que por disposición transitoria del artículo Noveno hasta el 31 de diciembre de 2016.

Por otra parte, debe considerarse lo dispuesto en el artículo Noveno transitorio fracción XXV respecto de la determinación de la utilidad fiscal neta para los ejercicios de 2001 a 2013.

Determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta:

Resultado del ejercicio

- (-) ISR pagado*
- (-) Partidas no deducibles*
- (=) UFIN del ejercicio*

Determinación del cálculo de la CUFIN:

UFIN del ejercicio

- (+) Dividendos percibidos de personas morales residentes en México*
- (+) Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a Regímenes Fiscales preferentes*
- (-) Dividendos pagados con las utilidades distribuidas de conformidad con el artículo 78 de la LISR*
- (=) CUFIN del ejercicio*

Actualización de la CUFIN*CUFIN del Ejercicio**(x) Factor de actualización**(=) CUFIN actualizada**Factor de actualización**INPC del último mes del ejercicio (diciembre 2015) /**INPC del mes en que se efectuó la última actualización
(diciembre 2014)***CONTRIBUYENTES DEDICADOS EXCLUSIVAMENTE A LA
GENERACIÓN DE ENERGÍA PROVENIENTE DE FUENTES
RENOVABLES**

Artículo 77-A. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, en el ejercicio en que apliquen la deducción prevista en el artículo 34, fracción XIII de esta Ley, podrán crear una cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, la que se calculará en los mismos términos que la cuenta de utilidad fiscal neta prevista en el artículo 77 de la presente Ley. Para efectos del cálculo de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, en lugar de la utilidad fiscal neta del ejercicio a que se refiere el artículo 77 de esta Ley, se adicionará la utilidad por inversión en energías renovables del ejercicio.

Los contribuyentes que opten por llevar la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, lo harán hasta el ejercicio en el que determinen la utilidad fiscal neta prevista en el artículo 77, párrafo tercero de la presente Ley.

Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad por inversión en energías renovables del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del mismo ejercicio el impuesto sobre la renta, ambos determinados de conformidad con el siguiente párrafo y, en su caso, los conceptos a que se refiere el artículo 77, párrafo tercero de esta Ley.

Para efectos de la utilidad por inversión en energías renovables, el resultado fiscal del ejercicio se calculará aplicando en sustitución del porcentaje de deducción establecido en el artículo 34, fracción XIII de esta Ley, el previsto en el artículo 35, fracción I de la misma, durante los ejercicios que correspondan a la vida útil del bien y hasta el ejercicio fiscal en que se determine utilidad fiscal neta. Al resultado fiscal que se obtenga, se aplicará

la tasa prevista en el artículo 9 de esta Ley y la cantidad obtenida será el impuesto sobre la renta que se disminuya conforme al párrafo anterior. La deducción prevista en este párrafo deberá efectuarse en los términos del Título II, Capítulo II, Sección II de esta Ley, excepto lo dispuesto en el artículo 31, párrafo cuarto de la citada Ley.

No se estará obligado al pago del impuesto sobre la renta por los dividendos o utilidades que se distribuyan de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose del impuesto previsto en los artículos 140, párrafo segundo y 164, fracciones I, quinto párrafo y IV de esta Ley.

Los contribuyentes que distribuyan dividendos o utilidades de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, deberán llevar un registro de manera acumulativa de la distribución de dividendos o utilidades que efectúen en cada ejercicio.

Los contribuyentes que distribuyan dividendos o utilidades de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, a partir del ejercicio en que determinen la utilidad fiscal neta prevista en el artículo 77, párrafo tercero de esta Ley, deberán disminuir de dicha utilidad fiscal neta, el saldo que tengan en el registro que se establece en el párrafo anterior. Dicha disminución deberá efectuarse hasta por el monto del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta prevista en el artículo 77 de esta Ley, y hasta el ejercicio en que disminuyan el total de los dividendos o utilidades distribuidos provenientes de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables.

A partir del ejercicio en que se genere saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta prevista en el artículo 77 de esta Ley, no se podrá distribuir el remanente no distribuido que, en su caso, tenga la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables.

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad, que hubiesen estado afectos a su actividad.

Con la finalidad de fomentar el desarrollo de proyectos de inversión en energía renovable o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, las personas morales que se dediquen a lo anterior, en el ejercicio en que apliquen la deducción prevista en el artículo 34, fracción XIII (100%),

podrán crear una cuenta de “utilidad por inversión en energías renovables”, que se calculará en los mismos términos de la cuenta de “utilidad fiscal neta”, la cual se determinará en los términos establecidos por el propio artículo que nos ocupa.

La cuenta de utilidad por inversión en energías renovables, se llevará hasta el ejercicio en que los contribuyentes determinen la “utilidad fiscal neta” a que se refiere el artículo 77 de la LISR.

UTILIDAD FISCAL EN REDUCCIONES DE CAPITAL

Artículo 78. Las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, conforme a lo siguiente:

- I. Se disminuirá del reembolso 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.

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 resulte conforme al párrafo anterior.

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.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere esta fracción 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 prevista en el artículo 9 de esta Ley. 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 multiplicará la misma por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 9 de esta Ley.

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.

Para determinar el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción se dividirá el saldo de dicha cuenta a la fecha en que se pague el reembolso, sin considerar éste, entre el total de acciones de la misma persona existentes a la misma fecha, incluyendo las correspondientes a la reinversión o a la capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

- II. Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

A la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuirá la utilidad distribuida determinada en los términos del segundo párrafo de la fracción I de este artículo. El resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de esta fracción.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda a dicha utilidad, aplicando a la misma la tasa prevista en el artículo 9 de esta Ley. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida gravable deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicará la misma por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 9 de esta Ley. 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 esta Ley y dicha utilidad se deberá disminuir del saldo de la mencionada cuenta. La utilidad que se determine conforme a esta

fracción se considerará para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital en los términos de este artículo.

El capital contable deberá actualizarse conforme a las Normas de Información Financiera, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Las personas morales a que se refiere este artículo, deberán enterar conjuntamente con el impuesto que, en su caso, haya correspondido a la utilidad o dividiendo en los términos de la fracción I de este artículo, el monto del impuesto que determinen en los términos de la fracción II del mismo.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable tratándose de liquidación de personas morales.

En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo dispuesto en este precepto, salvo lo señalado en el párrafo décimo del mismo, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en el caso de que subsista, y de las sociedades escindidas, sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas y en la misma proporción accionaria que tenían en la sociedad escidente.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable tratándose 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. 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 recolequen dentro de un plazo máximo de un año, contado a partir del día de la compra. En el caso de que la adquisición de acciones propias a que se refiere este párrafo se haga con recursos que se obtengan a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo será el de la emisión de dichas obligaciones. El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir reglas de carácter general que faciliten el cumplimiento de lo establecido en el presente párrafo. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de sociedades de inversión de renta variable por la compra de acciones que éstas efectúen a sus integrantes o accionistas.

Para los efectos del párrafo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad que se obtenga de disminuir al monto que se pague por la adquisición de cada una de las acciones, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción, a la fecha en la que se compran las acciones, multiplicando el resultado por el número de acciones compradas. A la utilidad distribuida en los términos de este párrafo, se le podrá disminuir, en su caso, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad emisora. El monto del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta y del saldo de la cuenta de capital de aportación, que se disminuyeron en los términos de este párrafo, se disminuirán de los saldos de las referidas cuentas que se tengan a la fecha de la compra de acciones por la propia sociedad emisora.

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 de este artículo.

También se considera reducción de capital en los términos de este artículo, la adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra sociedad que a su vez sea tenedora directa o indirecta de las acciones de la sociedad adquirente. En este caso, se considera que la sociedad emisora de las acciones que sean adquiridas es la que reduce su capital. Para estos efectos, el monto del reembolso será la cantidad que se pague por la adquisición de la acción.

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.

Para determinar el capital de aportación actualizado, las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo, no se incluirá como 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. Los conceptos correspondientes a aumentos de capital mencionados en este párrafo, se adicionarán a la cuenta de capital de aportación en el momento en el que se paguen y los conceptos relativos a reducciones de capital se disminuirán de la citada cuenta en el momento en el que se pague el reembolso.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará 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. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, 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.

Cuando ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda. En el caso de fusión de sociedades, no se tomará en consideración el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión de sociedades, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

En el caso de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la cuenta de capital de

aportación de la sociedad que subsista será el monto que resulte de sumar al saldo de la cuenta de capital de aportación que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión, el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distintos de la sociedad fusionante.

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.

Cuando una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectúe la reducción del mismo y ésta dé origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado, conforme al artículo 22 de esta Ley, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acción el reembolso por acción. Cuando la persona moral se fusione dentro del plazo de dos años antes referido y posteriormente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión reduzca su capital dando origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, la sociedad referida calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las acciones de haberlas enajenado, conforme al artículo antes citado. En el caso de que esta ganancia resulte mayor que la utilidad distribuida determinada conforme a las fracciones I y II de este artículo, dicha ganancia se considerará como utilidad distribuida para los efectos de este precepto.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable, indistintamente, al reembolso, a la amortización o a la reducción de capital, independientemente de que haya o no cancelación de acciones.

También será aplicable lo dispuesto en este artículo, a las asociaciones en participación cuando éstas efectúen reembolsos o reducciones de capital en favor de sus integrantes.

La fracción XXIV del artículo noveno transitorio establece que los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1 de enero de 2014, podrán considerar como saldo

inicial de la cuenta de capital de aportación, el saldo que de dicha cuenta hubieran determinado al 31 de diciembre de 2013, conforme al artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Un aspecto que puede generar controversia es si las empresas al determinar una utilidad distribuida en los términos de la fracción II, deben retener el impuesto sobre la renta del 10% sobre dividendos o utilidades distribuidas cuando sus accionistas sean personas físicas. Lo anterior, debido a que la fracción II no es una cantidad que las personas físicas percibieron como utilidad sino es un cálculo que debe realizar la persona moral para determinar, si en el reembolso entregado a sus accionistas, se consideraría que lo primero que se distribuyó fueron utilidades, pero eso no implica que la persona física percibió un ingreso.

De hecho se podría dar el caso de que la persona física no tenga monto que acumular por provenir el reembolso de la cuenta de capital de aportación en los términos de la fracción I y la persona moral, al determinar utilidad distribuida en los términos de la fracción II, tener que retener el impuesto, excepto cuando se utilice CUFIN existente hasta el 31 de diciembre de 2013.

La reducción de capital social se hará conforme lo marquen los estatutos.

Recordemos que el artículo 9 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que cualquier sociedad puede variar su capital.

I. Se disminuirá del reembolso 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.

Reembolso por acción

Menos Saldo de la cuenta de capital de aportación por acción

Igual Utilidad distribuida por acción

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 resulte conforme al párrafo anterior.

Número de acciones

Por Utilidad distribuida por acción

Igual Utilidad distribuida total

La utilidad distribuida gravable determinada podrá provenir de la CUFIN, disminuyendo la misma en el momento del pago o reembolso.

Reembolso por acción

Menos Saldo de la cuenta de capital de aportación por acción

Menos Saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta por acción

Igual Utilidad distribuida por acción

Número de acciones

Por Utilidad distribuida por acción

Igual Utilidad distribuida total

Cuando la utilidad no provenga de la CUFIN, se pagará el impuesto a la tasa del 30%. La utilidad deberá incluir el ISR. Cuando el reembolso por acción sea menor a la CUCA por acción y de la CUFIN por acción, se considerará utilidad distribuida, la cual pagará un ISR al 30% después de aplicar el factor de 1.4286.

Igual Utilidad distribuida total

Por Factor 1.4286

Igual Base

Por Tasa 30%

Igual ISR

Utilidad distribuida total

Más ISR

Igual Base

Por Tasa 30%

Igual ISR

El saldo de la CUCA determinado para la utilidad por acción se multiplicará por el número de acciones y el resultado se disminuirá de la cuenta.

Para determinar el saldo de la CUCA por acción se dividirá el total entre el número de acciones.

Saldo de la cuenta de capital de aportación total

Entre Total de acciones de la misma persona moral

Igual Saldo de la cuenta de capital de aportación por acción

Aun cuando a los ojos del accionista se esté únicamente retirando el capital que aportó a la empresa, es necesario realizar los cálculos que establece la LISR, con la finalidad de determinar si el retiro o reembolso que se realiza se le debe dar fiscalmente el tratamiento de utilidad distribuida o bien, enajenación de acciones.

El impuesto que se genera o la disminución de la CUFIN de la empresa, representan un costo de tipo fiscal que debe ser analizado previamente a que se decida disminuir el capital de la persona moral para no obtener resultados imprevistos.

Es muy importante tener un buen control de la cuenta de la CUFIN, con el propósito de conocer cuántas utilidades ya pagaron el ISR. También es importante evitar los gastos no deducibles los que pueden ocasionar que resulte una UFIN negativa

TÍTULO III

DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

PERSONAS MORALES QUE NO SE CONSIDERAN CONTRIBUYENTES DEL ISR

La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que cierto tipo de personas no deben contribuir con el Impuesto Sobre la Renta ya que aunque pudieran realizar una actividad económica, en virtud de su objeto como tal no persiguen un “fin de lucro” que las lleve a incrementar el patrimonio de sus integrantes, sino que persiguen un fin altruista que beneficia a una colectividad, y si se toma en cuenta que el objeto del Impuesto Sobre la Renta es gravar el

enriquecimiento, es decir, el incremento del patrimonio de una persona, en el caso de la mayoría de las personas incluidas en este Título no se presenta tal situación. Es por eso que el tratamiento que se les concede en el Impuesto Sobre la Renta está plenamente justificado, difiriendo el impuesto al momento en el que los integrantes de las mismas disponen del remanente; lo cual atendiendo al tipo de características de estas entidades pocas veces sucede ya que fueron concebidas para coadyuvar, entre otros, a fines de representatividad, asistenciales, educativos, científicos, culturales, deportivos, ecológicos, políticos y religiosos.

Sin embargo, la forma en la que están reguladas algunas de las personas morales que se ubican en el título que se comenta no es la más adecuada, ya que se incluyen tanto a las entidades que efectivamente no persiguen fines de lucro como a sociedades de inversión especializadas en fondos de retiro, los fondos de inversión en instrumentos de deuda y de renta variable las cuales quizá no deberían tener el mismo tratamiento fiscal que aquellas que efectivamente no persiguen un fin económico y especulativo.

A partir del ejercicio de 2016, y como consecuencia de la entrada en vigor del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones en materia financiera y se expide la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 2014, se reformó la denominación de la Ley de Sociedades de Inversión para quedar como Ley de Fondos de Inversión, y las referencias que antes existían a sociedades de inversión, sociedades operadoras de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión y a las sociedades valuadoras de acciones de sociedades de inversión, se modificaron para referirse a fondos de inversión, sociedades operadoras de fondos de inversión, sociedades distribuidoras de acciones de fondos de inversión y sociedades valuadoras de acciones de fondos de inversión, respectivamente.

En congruencia con el cambio señalado en el párrafo anterior, en diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, especialmente dentro del Título III, se modifica la

denominación de sociedades de inversión a fondos de inversión.

Artículo 126 RLISR. *Se considerará como donativo la entrega de bienes que se haga por causa de muerte del poseedor o propietario del bien de que se trate a la donataria autorizada.*

PERSONAS MORALES QUE NO SE CONSIDERAN CONTRIBUYENTES DEL ISR

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

Artículo 356 LFT. *Sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.*

II. Asociaciones patronales.

Artículo 361.LFT. *Los sindicatos de patrones pueden ser:*

I. Los formados por patrones de una o varias ramas de actividades; y

II. Nacionales, los formados por patrones de una o varias ramas de actividades de distintas Entidades Federativas.

III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.

Artículo 127 RLISR. *Las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales en términos de la Ley, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del Impuesto conforme al Título III de la Ley, únicamente por los ingresos derivados de las cuotas anuales ordinarias o extraordinarias pagadas por sus integrantes, por los demás ingresos deberán pagar el Impuesto en términos del Título II de la Ley.*

IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

- V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
- VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

La Ley del ISR vigente prevé que no son contribuyentes del citado impuesto, las personas morales con fines no lucrativos. Dentro de esta categoría se encuentran las instituciones de asistencia o beneficencia que se ubiquen dentro del índice de actividades autorizadas para tal efecto.

Dichas instituciones juegan un papel muy importante dentro de la sociedad, principalmente tratándose de la atención de requerimientos básicos de salud, vivienda, alimentación, entre otros. En este sentido, y con el fin de apoyar a este tipo de instituciones, se considera conveniente precisar el listado de las actividades que pueden desarrollar para ser consideradas instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR. En relación con las actividades que el legislador considera pueden ser sujetas de donativos, en términos generales se puede entender como apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos, la capacitación, difusión, orientación y asistencia jurídica en materia de garantías individuales, incluyendo la equidad de género o de las prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las disposiciones legales que de ella emanen, siempre que no impliquen o conlleven acciones de índole político, religioso, o destinadas a influir en la legislación y dichas acciones no estén vinculadas con:

- a) *Actos o resoluciones de organismos y autoridades electorales.*
- b) *Resoluciones de carácter jurisdiccional.*
- c) *Conflictos de carácter laboral.*
- d) *La interpretación de las disposiciones constitucionales o legales.*
- e) *Actos u omisiones entre particulares.*

Podrán ser beneficiarios de las actividades señaladas en el artículo 79, fracción VI de la Ley del ISR los refugiados o migrantes, siempre que pertenezcan a sectores y regiones de escasos recursos, comunidades indígenas o grupos vulnerables por edad, sexo o discapacidad.

- a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
- b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.

Artículo 132 I RLISR *Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso b) de la Ley, se entiende por asistencia o rehabilitación médica, entre otros, la psicoterapia, la terapia familiar, el tratamiento o la rehabilitación de personas discapacitadas y la provisión de medicamentos, prótesis, órtesis e insumos sanitarios.*

La asistencia o rehabilitación médica deberá prestarse por personas que cuenten con título y cédula en la rama a que corresponda, conforme a las leyes aplicables

- c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

Artículo 132 II RLISR *Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso c) de la Ley, se entiende por asistencia jurídica, entre otras, la representación ante autoridades administrativas o jurisdiccionales, excepto las electorales siempre que tenga como beneficiarios a cualquiera de los señalados en el artículo 79, fracción VI*

- d) La rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes.

- e) La ayuda para servicios funerarios.
- f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.

Artículo 132 III RLISR Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso f) de la Ley, por orientación social se entiende la asesoría dirigida al individuo o grupo de individuos en materias tales como la familia, la educación, la alimentación, el trabajo y la salud, con el fin de que todo miembro de la comunidad pueda desarrollarse, aprenda a dirigirse por sí mismo y contribuya con su esfuerzo a la tarea común o bienestar del grupo, con el máximo de sus posibilidades, así como la atención o prevención de la violencia intrafamiliar para la eliminación entre otros, de la explotación económica de los niños o del trabajo infantil peligroso.

- g) Apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas.

Artículo 132 IV RLISR Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso g) de la Ley, se entiende por apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas, entre otras la capacitación, difusión, orientación y asistencia jurídica en materia de derechos humanos; la promoción de la no discriminación o exclusión social; la creación de condiciones para la conservación y desarrollo de la cultura; la preservación y defensa de los derechos a los servicios de salud, educación, cultura, vivienda y alimentación, en términos de la Ley de la Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas.

- h) Aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad.

Artículo 132 V RLISR Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso h) de la Ley, se entiende por aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad, aquellas que comprenden las siguientes actividades:

- a) La promoción y protección de las personas con discapacidad a fin de asegurar el pleno ejercicio de sus derechos humanos fundamentales asegurando su plena inclusión;

- b) *Llevar a cabo actividades que permitan mejorar su desarrollo integral, así como su protección física, mental y social;*
 - c) *Ofrecer ayudas técnicas entendidas como los dispositivos tecnológicos y materiales que permitan habilitar, rehabilitar o compensar sus limitaciones;*
 - d) *Ofrecer educación especial o inclusiva;*
 - e) *Promover la integración social a través del establecimiento de medidas contra la discriminación;*
 - f) *Difundir el conocimiento en materia de discapacidad para sensibilizar a la población, y*
 - g) *Accesibilidad en espacios públicos*
- i) **Fomento de acciones para mejorar la economía popular.**

Artículo 132 VI RLISR *Para los efectos del artículo 79, fracción IV, inciso i) de la Ley, se entiende por fomento de acciones para mejorar la economía popular, aquellas actividades que comprenden la capacitación en el desarrollo de oficios, artes, habilidades y conocimientos, encaminados al logro de autogestión, autoempleo, autoempresa y autonomía de los requerimientos básicos de subsistencia, siempre que no implique el otorgar a los beneficiarios de dichas actividades apoyos económicos, préstamos o beneficios de cualquier naturaleza sobre el remanente distribuible de la organización civil o fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles que proporciona este servicio.*

Serán beneficiarios de las actividades señaladas en el presente artículo los refugiados o migrantes, siempre que pertenezcan a sectores y regiones de escasos recursos, comunidades indígenas o grupos vulnerables por edad, sexo o discapacidad.

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

Ley General de Sociedades Cooperativas

Artículo 22. *Son sociedades cooperativas de consumidores, aquéllas cuyos miembros se asocien con el objeto de obtener*

en común artículos, bienes y/o servicios para ellos, sus hogares o sus actividades de producción.

No. Registro: 179,204

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Febrero de 2005

Tesis: 2ª. XV/2005

Página: 350

RENTA. LOS ARTÍCULOS 93 Y 95, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO INCLUIR A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN EN LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS DE CONSUMO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Los referidos preceptos, al exentar de dicha contribución a las sociedades cooperativas de consumo, pero no a las de producción, no violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque dicha exención se formula en atención a categorías abstractas de sujetos ubicados en situaciones objetivamente distintas, desde un punto de vista social y económico. Así, mientras la finalidad de las sociedades cooperativas de consumo consiste en suministrar a sus miembros, a precios módicos, los artículos o servicios que requieren para satisfacer sus necesidades, la de las sociedades cooperativas de producción radica en la comercialización de bienes y servicios para obtener de ellos la mayor ganancia posible, lo que demuestra que dichas entidades no se ubican objetivamente en un plano de igualdad y, por ende, no deben recibir el mismo tratamiento jurídico.

CRITERIO SAT 37/ISR/N Sociedades cooperativas de consumo. No están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo.

El artículo 80, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las personas morales con fines no lucrativos estarán obligadas a determinar dicho impuesto cuando se den cualquiera de las siguientes situaciones jurídicas o de hecho: a) enajenen bienes distintos de su activo fijo o b) presten servicios a personas distintas de sus miembros, siempre que los ingresos derivados de dichas operaciones excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

No obstante, de una interpretación armónica de los artículos 79, fracción VII y 80 de la Ley en cita, debe excluirse del referido supuesto a las sociedades cooperativas de consumo de bienes, en los casos en que estas enajenen bienes distintos de su activo fijo a sus miembros, ya que las mismas se crean con una finalidad social, sin objeto de lucro, adquiriendo o produciendo bienes y servicios para consumo de sus socios, a cambio de una contraprestación que utiliza la sociedad para seguir cumpliendo su objeto; por tanto, únicamente el ingreso que obtenga este tipo de cooperativas, por la enajenación de esos bienes a sus miembros, no debe causar el impuesto sobre la renta.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.

- IX.** Sociedades mutualistas y Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural, que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

Resulta necesario atender a lo dispuesto en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros que en términos generales tiene por objeto regular la organización y funcionamiento de las instituciones y sociedades mutualistas de seguros; las actividades y operaciones que las mismas podrán realizar; así como las de los agentes de seguros y demás personas relacionadas con la actividad aseguradora, en protección de los intereses del público usuario de los servicios correspondientes en donde se reconoce a los Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural quienes conceden a sus miembros seguros en caso de muerte, beneficios en los de accidentes y enfermedades o indemnizaciones por daños, con excepción de las coberturas de alto riesgo por monto o acumulaciones y las de naturaleza catastrófica salvo que éstas se relacionen con las operaciones correspondientes al ramo agrícola y de animales o al aseguramiento de los bienes conexos a la actividad agropecuaria.

- X.** Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.

De acuerdo al Código Civil Federal, tanto la asociación civil como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico que si bien puede ser preponderante o no, resulta trascendente desde el punto de vista fiscal debido a que en la práctica puede contraponerse al concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del ISR.

En este sentido, la evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza.

Es por esto que el legislador considera necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo anterior para que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del ISR deben obtener y mantener autorización del SAT para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

criterio SAT

38/ISR/N Instituciones de enseñanza. Son personas morales con fines no lucrativos cuando obtengan el reconocimiento de validez oficial de estudios.

De conformidad con el artículo 95 (actual 79), fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran personas morales con fines no lucrativos, las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

El artículo 54 de la Ley General de Educación señala que los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades, y que por lo que concierne a la educación preescolar, primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, los particulares deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado, tratándose de estudios distintos de los antes mencionados, podrán obtener el reconocimiento de validez oficial de estudios.

En virtud de lo anterior, las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza que tengan el reconocimiento de validez oficial de estudios, son personas morales con fines no lucrativos, independientemente de que conforme a la Ley General de Educación no sea obligatorio obtener dicho reconocimiento.

39/ISR/N Instituciones educativas con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. No se encontrarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta.

El artículo 95 (actual 79), fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que se consideran personas morales con fines no lucrativos a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

El artículo 93, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta refiere que en el caso de que las personas morales con fines no lucrativos, enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del Título II de la ley en comento, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

De una interpretación armónica de las disposiciones antes señaladas, lo previsto en el artículo 93, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será aplicable tratándose de la prestación de servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que los ingresos percibidos correspondan a los pagos que por concepto de cuota de inscripción y colegiatura efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las instituciones educativas de que se trate.

- XI.** Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

El Registro Nacional de Instituciones y Empresas Científicas y Tecnológicas (RENIECYT) es un instrumento de apoyo a la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la innovación del país a cargo del CONACYT a través del cual identifica a las instituciones, centros, organismos, empresas y personas físicas o morales de los sectores público, social y privado que llevan a cabo actividades relacionadas con la investigación y el desarrollo de la ciencia y la tecnología en México.

Pueden inscribirse en forma gratuita aquellas instituciones públicas y privadas, centros, organismos, empresas y personas físicas, nacionales o con residencia en México, que tengan vinculación o que realicen actividades de investigación científica y tecnológica, desarrollo tecnológico y producción de ingeniería básica o productos de base tecnológica y su principal beneficio es participar en los programas de apoyo y estímulo que derivan de los ordenamientos federales sujetos al cumplimiento de los requisitos y condiciones que se establezcan para cada caso en la normatividad.

La inscripción tiene una vigencia de 3 años y transcurrido ese plazo se deberá actualizar la información contenida en su solicitud y realizar el envío para iniciar el trámite de reinscripción

- XII.** Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:

Código Civil Federal

Concepto de Asociación Civil / Artículo 2670. Cuando varios individuos conviniere en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.

Concepto de Sociedad Civil / Artículo 2688. Por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.

- a) La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.
- b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.
- c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.
- d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.
- e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

Artículo 134 RLISR Para los efectos de la fracción XII, incisos d) y e), se entienden incluidos las bibliotecas que no formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y los museos que no dependan del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, siempre que se encuentren abiertos al público en general.

- XIII.** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquellas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley para regular las actividades de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

Ley para regular las actividades de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público, interés social y observancia general en todo el territorio nacional. Esta Ley reconoce, que en términos del Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo son integrantes del sector social de la economía, y tiene por objeto:

- I.** Regular, promover y facilitar la captación de fondos o recursos monetarios y su colocación mediante préstamos, créditos u otras operaciones por parte de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo con sus Socios;
- II.** Regular, promover y facilitar las actividades y operaciones de estas últimas, su sano y equilibrado desarrollo;
- III.** Proteger los intereses de los Socios ahorradores, y
- IV.** Establecer los términos en que el Estado ejercerá las facultades de supervisión, regulación y sanción, en términos de la presente Ley.

No. Registro: 182,021

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIX, Marzo de 2004

Tesis: 1º. XXIX/2004

Página: 297

CAJAS DE AHORRO. EL ARTÍCULO 95, FRACCIÓN XIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO NUMERAL SEGUNDO, FRACCIÓN XLIII, DEL DECRETO POR EL QUE SE EXPIDIÓ AQUÉLLA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º. DE ENERO DE 2002, AL CONSIDERARLAS COMO PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES, SÓLO CUANDO EL NÚMERO DE SUS SOCIOS Y EL VOLUMEN DE SUS ACTIVOS TOTALES NO EXCEDAN DE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 70, FRACCIÓN XII, DE LA LEY ABROGADA, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Desde que la Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor el 1º. de enero de 1981, se estableció que las cajas de ahorro, conjuntamente con otras entidades con propósitos o fines no lucrativos, no fueran sujetos del impuesto relativo; y si bien en la exposición de motivos respectiva no se explicó el porqué de esa disposición, es factible deducir que, como el fin u objeto social que justifica y delimita la función económica de esas personas morales no es la especulación comercial, sino la ayuda a sus miembros, se trata de formas societarias sui generis en las cuales no hay capitalistas que usufructúen el trabajo de otros, sino que los propios socios aportan el capital necesario para obtener los beneficios o productos que hubieran acordado y que se reparten entre ellos, circunstancia que resulta patente si se toma en cuenta que cada socio o trabajador es dueño de una única parte social, de igual valor y que le confiere los mismos derechos que a los demás miembros de la sociedad. En estas condiciones y atendiendo de manera específica a la naturaleza de las cajas de ahorro, es claro que este tipo de sociedades no percibe renta, pues los ingresos que obtiene no representan el consumo ni el incremento patrimonial de la persona moral misma, sino en todo caso corresponde a sus miembros, ya que las cajas están obligadas por ley a distribuir sus remanentes en obras de beneficio social para sus socios, aplicarlos a reservas (que constituyen en sentido estricto pasivos para la sociedad), o bien, utilizarlos para disminuir el costo de los créditos otorgados a éstos, sin que el patrimonio de la sociedad, conformado por las aportaciones pagadas de cada uno de sus miembros, aumente en beneficio de la persona moral como tal. Por tanto, el número de socios y la cantidad de activos de una caja de ahorro no modifican su naturaleza jurídica o su propósito no lucrativo y, por ende, al no existir una diferencia objetiva y razonable que justifique dar un trato diverso a aquellas que tengan más de quinientos socios y activos superiores al millón y medio de pesos, se concluye que el artículo 95, fracción XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso numeral segundo, fracción XLIII, del decreto por el que se expidió aquella, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de enero de 2002, que remite al artículo 70, fracción XII, de la ley abrogada, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que trata diferente a quienes se encuentran en una misma situación o hipótesis de no causación.

XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.

Ley General de Educación

Artículo 67.- Las asociaciones de padres de familia tendrán por objeto:

- I. Representar ante las autoridades escolares los intereses que en materia educativa sean comunes a los asociados;***
- II. Colaborar para una mejor integración de la comunidad escolar, así como en el mejoramiento de los planteles;***

III. Participar en la aplicación de cooperaciones en numerario, bienes y servicios que, en su caso, hagan las propias asociaciones al establecimiento escolar. Estas cooperaciones serán de carácter voluntario y, según lo dispuesto por el artículo 6º. de esta Ley, en ningún caso se entenderán como contraprestaciones del servicio educativo;

IV. Proponer las medidas que estimen conducentes para alcanzar los objetivos señalados en las fracciones anteriores, e

V. Informar a las autoridades educativas y escolares sobre cualquier irregularidad de que sean objeto los educandos.

Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación

ARTICULO 13.- Para constituir a las asociaciones estatales de padres de familia, se observarán las siguientes reglas:

I. En cada Estado se integrará un consejo de 30 miembros propietarios y de 30 suplentes: 25 de ellos mediante insaculación de todos los presidentes de las asociaciones de las escuelas que menciona el artículo 10. del presente reglamento y los 5 restantes Por los presidentes de las asociaciones de escuelas de zonas urbanas y rurales cuya importancia educativa amerito su incorporación;

II. los consejos elegirán a las mesas directivas de las asociaciones estatales de padres de familia conforme alas previsiones de este reglamento;

III. Los miembros de los consejos durarán en su encargo dos años, y

IV. Los miembros suplentes sustituirán a los miembros propietarios en sus ausencias definitivas o temporales.

ARTICULO 45.- La Secretaría de Educación Pública llevará y mantendrá actualizado el Registro Nacional de Asociaciones de Padres de Familia, en el que gratuitamente se inscribirán:

- I. El acta de constitución de las asociaciones que se refiere este ordenamiento:*
- II. Los estatutos de las organizaciones que menciona la fracción anterior, y*
- III. Las actas en que conste la elección de las mesas directivas, miembros de los consejos y representantes según proceda, así como los nombres y cargos de quienes resulten electos, su aceptación y Protesta, y los cambios posteriores que por cualquier causa tengan lugar.*

ARTICULO 48.- *Las inscripciones a que se refieren las fracciones I y III del artículo 45, en el Registro Nacional de Asociaciones de Padres de Familia, a que están obligadas las organizaciones mencionadas en el artículo 5º. de este reglamento, deberán solicitarse precisamente dentro de un lapso de diez días hábiles contados a partir del siguiente a aquél en que tenga lugar el hecho o acto que deba registrarse.*

Para solicitar el registro de los estatutos según la fracción II del propio artículo 45, se concede un plazo de seis meses a partir de la fecha de constitución de la asociación de padres de familia que corresponda.

XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

Ley Federal del Derecho de Autor.

Artículo 192. *Sociedad de gestión colectiva es la persona moral que, sin ánimo de lucro, se constituye bajo el amparo de esta Ley con el objeto de proteger a autores y titulares de derechos conexos tanto nacionales como extranjeros, así como recaudar y entregar a los mismos las cantidades que por concepto de derechos de autor o derechos conexos se generen a su favor.*

Los causahabientes de los autores y de los titulares de derechos conexos, nacionales o extranjeros, residentes en México podrán formar parte de sociedades de gestión colectiva.

Las sociedades a que se refieren los párrafos anteriores deberán constituirse con la finalidad de ayuda mutua entre sus miembros y basarse en los principios de colaboración, igualdad y equidad, así como funcionar con los lineamientos que esta Ley establece y que los convierte en entidades de interés público.

- XVI.** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, o asociaciones religiosas constituidas de conformidad con la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 130. *El principio histórico de la separación del Estado y las iglesias orienta las normas contenidas en el presente artículo. Las iglesias y demás agrupaciones religiosas se sujetarán a la ley.*

Corresponde exclusivamente al Congreso de la Unión legislar en materia de culto público y de iglesias y agrupaciones religiosas. La ley reglamentaria respectiva, que será de orden público, desarrollará y concretará las disposiciones siguientes:

- a) Las iglesias y las agrupaciones religiosas tendrán personalidad jurídica como asociaciones religiosas una vez que obtengan su correspondiente registro. La ley regulará dichas asociaciones y determinará las condiciones y requisitos para el registro constitutivo de las mismas;*
- b) Las autoridades no intervendrán en la vida interna de las asociaciones religiosas;*
- c) Los mexicanos podrán ejercer el ministerio de cualquier culto. Los mexicanos así como los extranjeros deberán, para ello, satisfacer los requisitos que señale la ley;*
- d) En los términos de la ley reglamentaria, los ministros de cultos no podrán desempeñar cargos públicos. Como ciudadanos tendrán derecho a votar, pero no a ser votados. Quienes hubieren dejado de ser ministros de cultos con la anticipación y en la forma que establezca la ley, podrán ser votados;*

- e) *Los ministros no podrán asociarse con fines políticos ni realizar proselitismo a favor o en contra de candidato, partido o asociación política alguna. Tampoco podrán en reunión pública, en actos del culto o de propaganda religiosa, ni en publicaciones de carácter religioso, oponerse a las leyes del país o a sus instituciones, ni agraviar, de cualquier forma, los símbolos patrios.*

Queda estrictamente prohibida la formación de toda clase de agrupaciones políticas cuyo título tenga alguna palabra o indicación cualquiera que la relacione con alguna confesión religiosa. No podrán celebrarse en los templos reuniones de carácter político.

La simple promesa de decir verdad y de cumplir las obligaciones que se contraen, sujeta al que la hace, en caso de que faltare a ella, a las penas que con tal motivo establece la ley.

Los ministros de cultos, sus ascendientes, descendientes, hermanos y cónyuges, así como las asociaciones religiosas a que aquéllos pertenezcan, serán incapaces para heredar por testamento, de las personas a quienes los propios ministros hayan dirigido o auxiliado espiritualmente y no tengan parentesco dentro del cuarto grado.

Los actos del estado civil de las personas son de la exclusiva competencia de las autoridades administrativas en los términos que establezcan las leyes, y tendrán la fuerza y validez que las mismas les atribuyan

Las autoridades federales, de los estados y de los municipios tendrán en esta materia las facultades y responsabilidades que determine la ley.

Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público

Artículo 6. *Las iglesias y las agrupaciones religiosas tendrán personalidad jurídica como asociaciones religiosas una vez que obtengan su correspondiente registro constitutivo ante la Secretaría de Gobernación, en los términos de esta ley.*

Las asociaciones religiosas se regirán internamente por sus propios estatutos, los que contendrán las bases

fundamentales de su doctrina o cuerpo de creencias religiosas y determinarán tanto a sus representantes como, en su caso, a los de las entidades y divisiones internas que a ellas pertenezcan. Dichas entidades y divisiones pueden corresponder a ámbitos regionales o a otras formas de organización autónoma dentro de las propias asociaciones, según convenga a su estructura y finalidades, y podrán gozar igualmente de personalidad jurídica en los términos de esta ley.

Las asociaciones religiosas son iguales ante la ley en derechos y obligaciones.

Artículo 19. *A las personas físicas y morales así como a los bienes que esta ley regula, les serán aplicables las disposiciones fiscales en los términos de las leyes de la materia.*

- XVII.** Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 83 de esta Ley.
- XVIII.** Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

El régimen de propiedad en condominio vertical, horizontal o mixto se constituye cuando los diferentes pisos, departamentos, viviendas o locales de un inmueble, susceptible de aprovechamiento independiente por tener salida propia a un elemento común de aquél o a la vía pública pertenecen a distintos condóminos. Cada uno de éstos tendrá un derecho exclusivo y singular de propiedad sobre su departamento, vivienda, casa o local, y, además un derecho de copropiedad sobre los elementos y partes comunes del inmueble necesarios para su uso y disfrute apropiados.

Los derechos de copropiedad sobre los elementos comunes del inmueble sólo serán enajenables, gravables o embargables, conjuntamente con el departamento, vivienda, casa o local de propiedad exclusiva del condómino. La copropiedad sobre los elementos comunes del inmueble no es susceptible de división.

El régimen de propiedad en condominio puede originarse:

- I. Cuando los diferentes pisos, departamentos, viviendas o locales de que conste un inmueble, pertenezcan a distintos dueños;*
- II. Cuando el propietario o propietarios de un edificio se propongan vender o transmitir por otro título a distintas personas los diferentes pisos, departamentos, viviendas o locales en que esté dividido, siempre que exista un elemento común que sea indivisible;*
- III. Cuando los copropietarios de un edificio que conste de diversos pisos, departamentos, viviendas o locales, con elementos comunes e indivisibles, se propongan atribuirselos en propiedad exclusiva;*
- IV. Cuando el propietario o propietarios de un terreno se propongan construir en él un edificio o edificios, con elementos comunes e indivisibles, cuyos pisos, departamentos, viviendas o locales vayan a ser transmitidos en propiedad a distintas personas;*
- V. Cuando los copropietarios de un terreno se propongan construir en él un edificio o realizar una construcción y los pisos, departamentos, viviendas o locales vayan a serles atribuidos en propiedad exclusiva, siempre que exista un elemento común indivisible;*
- VI. Cuando se adquieran por personas distintas los diferentes pisos, viviendas o locales de que conste un inmueble, con elementos comunes e indivisibles;*
- VII. Cuando varias personas decidan unirse para comprar un terreno para edificar y dividirse entre ellas los pisos, departamentos, viviendas o locales, con elementos comunes indivisibles.*

En todos los casos de las fracciones anteriores será necesario que el dueño o dueños del inmueble, previa aprobación de las autoridades competentes en materia de construcciones urbanas y sanitarias, hagan constar en escritura pública su voluntad de constituir el régimen de propiedad en condominio.

Los notarios insertarán en la escritura constitutiva la aprobación correspondiente. La infracción de esta norma hará incurrir en sanción a los notarios.

- XIX.** Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- XX.** Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- XXI.** Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.

Son Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro aquellas que conforman una cartera de valores o instrumentos, con objetivos predeterminados que buscan obtener rendimientos o ganancias en los valores o instrumentos elegidos. Es importante señalar que el patrimonio de las SIEFORES es diferente al patrimonio de la Administradora que lo opera

A través de la compra de sus acciones, concentran el dinero de numerosos ahorradores y lo invierten por cuenta y a beneficio de éstos en valores. Estos fondos reunidos se invierten en una cartera de instrumentos seleccionados de acuerdo a criterios de diversificación de riesgo. Recuerda que al invertir tus recursos en las SIEFORES puedes tener plusvalía, pero también minusvalía.

Las Siefores tienen como objetivo principal: Otorgar la mayor seguridad y rentabilidad de los recursos de los

trabajadores. Así también las Siefores deberán fomentar a través de su Régimen de Inversión:

- a) La actividad productiva nacional;*
- b) La mayor generación de empleo;*
- c) La construcción de vivienda;*
- d) El desarrollo de infraestructura estratégica del país y*
- e) El desarrollo regional*

XXII. Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos.

Según el Instituto Federal Electoral Los partidos políticos son entidades de interés público que tienen como fin promover la participación de los ciudadanos en la vida democrática, contribuir a la integración de la representación nacional y como organizaciones de ciudadanos, hacer posible el acceso de éstos al ejercicio del poder público, de acuerdo con los programas, principios e ideas que postulan y mediante el sufragio universal, libre, secreto y directo.

Sólo los ciudadanos podrán formar partidos políticos y afiliarse libre e individualmente a ellos; por tanto, quedan prohibidas la intervención de organizaciones gremiales o con objeto social diferente en la creación de partidos y cualquier forma de afiliación corporativa. Los partidos políticos nacionales tendrán derecho a participar en las elecciones estatales, municipales y del Distrito Federal.

Los partidos políticos se registrarán internamente por sus documentos básicos, tendrán la libertad de organizarse y determinarse de conformidad con las normas establecidas en el.

Por su parte, Las Agrupaciones Políticas Nacionales (APN) son asociaciones ciudadanas que contribuyen al desarrollo de la vida democrática y de la cultura política, así como a la creación de una opinión pública mejor informada.

Algunas de las características relevantes de las APN son:

- No pueden utilizar la denominación de “partido” o “partido político”.*

- *Sólo pueden participar en procesos electorales federales mediante acuerdos de participación con un partido político o coalición.*
- *Para obtener el registro como APN, necesitan contar con:*
 - *Mínimo 5,000 asociados en el país*
 - *Un órgano directivo de carácter nacional*
 - *Delegaciones en cuando menos 7 entidades federativas*
 - *Documentos básicos, así como un nombre diferente a otras agrupaciones o partidos políticos.*
- *El Consejo General expide certificados a las APN que cumplan con los requisitos.*
- *Deben presentar un informe anual sobre el origen y destino de los recursos que recibieron.*

Código federal de instituciones y procedimientos electorales

Artículo 22

- 1. Las organizaciones de ciudadanos que pretendan constituirse en partido político para participar en las elecciones federales deberán obtener su registro ante el Instituto Federal Electoral.*
- 2. Quedan prohibidas la intervención de organizaciones gremiales o con objeto social diferente en la creación de partidos y cualquier forma de afiliación corporativa a ellos.*
- 3. La denominación de “partido político nacional” se reserva, para todos los efectos de este Código, a las organizaciones políticas que obtengan y conserven su registro como tal.*
- 4. Los partidos políticos nacionales tienen personalidad jurídica, gozan de los derechos y las prerrogativas y quedan sujetos a las obligaciones que establecen la Constitución y este Código.*

5. *Los partidos políticos se registrarán internamente por sus documentos básicos, tendrán la libertad de organizarse y determinarse de conformidad con las normas establecidas en el presente Código y las que, conforme al mismo, establezcan sus estatutos.*
6. *En los requisitos de elegibilidad que regulen los estatutos de los partidos sólo podrán establecer exigencias de edad, nacionalidad, residencia, capacidad civil y sentencia ejecutoriada en materia penal*

Artículo 33....

1. *Las agrupaciones políticas nacionales son formas de asociación ciudadana que coadyuvan al desarrollo de la vida democrática y de la cultura política, así como a la creación de una opinión pública mejor informada.*
2. *Las agrupaciones políticas nacionales no podrán utilizar bajo ninguna circunstancia las denominaciones de “partido” o “partido político”*

XXIII. La Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación.

XXIV. Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley.

Un organismo descentralizado, es aquel que no depende jerárquicamente del gobierno central y que tiene ciertas competencias y facultades autónomas, aunque funcione bajo la órbita estatal. Dicho organismo puede haber sido creado por un decreto del Poder Ejecutivo o por iniciativa del Congreso, funcionando incluso, aunque no en todos los casos, con recursos públicos derivados directamente por la administración central. Lo habitual es que los organismos descentralizados administren sus recursos de manera independiente, contando para ellos con un estatus jurídico específico. De este modo, su existencia contribuye a democratizar al Estado.

XXV. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia y organizadas sin fines de lucro, así como las

sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, dedicadas a las siguientes actividades:

- a) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana.
- b) Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.

Artículo 135, fracción I del RLIST. Para efectos del artículo 79, fracción XXV, inciso b) de la Ley, se entiende por apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos, a la capacitación, difusión, orientación y asistencia jurídica en materia de derechos humanos y sus garantías, incluyendo la equidad de género o de las prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las disposiciones legales que de ella emanen, siempre que no impliquen o conlleven acciones de índole político, religioso, o destinadas a influir en la legislación, salvo en el supuesto a que se refiere el artículo 82, fracción III de la Ley, y dichas acciones no estén vinculadas con:

- a) *Actos o resoluciones de organismos y autoridades electorales;*
 - b) *Resoluciones de carácter jurisdiccional;*
 - c) *Conflictos de carácter laboral;*
 - d) *La interpretación de las disposiciones constitucionales o legales, y*
 - e) *Actos u omisiones entre particulares.*
- c) Cívicas, enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público.
 - d) Promoción de la equidad de género.
 - e) Apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales.

- f) Promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico.
- g) Participación en acciones de protección civil.
- h) Prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil.

Artículo 135 fracción II RLISR. Para efectos del artículo 79, fracción XXV, inciso h) de la Ley, se entiende por servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil, las actividades de asesoría, apoyo y promoción de la autogestión y profesionalización de las organizaciones inscritas en el registro federal de las organizaciones de la sociedad civil, a que se refiere la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil siempre que no impliquen el otorgamiento de apoyos económicos, préstamos o beneficios sobre el remanente distribuible de la organización civil o fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles que proporciona este servicio.

- i) Promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

XXVI. Asociaciones Deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, siempre y cuando éstas sean miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

La evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte del impulso al deporte en el caso de los llamados clubes deportivos, tales como servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros.

Es por ello que el legislador consideró necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que para que sean consideradas no contribuyentes del ISR deben mantener u obtener reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte, y ser miembros del Sistema Nacional del Deporte

Ley General de Cultura Física y Deporte.

Artículo 43. *Serán registradas por la CONADE como Asociaciones Deportivas, las personas morales, cualquiera que sea su estructura, denominación y naturaleza jurídica, que conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte sin fines preponderantemente económicos.*

Artículo 45. *Serán registradas por la CONADE como Sociedades Deportivas las personas morales, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, estructura o denominación, que conforme a su objeto social promuevan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte con fines preponderantemente económicos.*

Artículo 46. *Para los efectos de la presente Ley, las Asociaciones Deportivas se clasifican en:*

- I. Equipos o clubes deportivos;*
- II. Ligas deportivas;*
- III. Asociaciones Deportivas Municipales, Estatales o Regionales, y*
- IV. Asociaciones Deportivas Nacionales y Organismos Afines.*

Artículo 50. *La presente Ley reconoce a las Federaciones Deportivas Mexicanas el carácter de Asociaciones Deportivas Nacionales, por lo que todo lo previsto en esta Ley para las Asociaciones Deportivas, les será aplicable.*

Las Asociaciones Deportivas Nacionales regularán su estructura interna y funcionamiento, de conformidad con sus Estatutos Sociales, la presente Ley y su Reglamento, observando en todo momento los principios de democracia, representatividad, equidad, legalidad, transparencia y rendición de cuentas

Artículo 52. Las Asociaciones Deportivas Nacionales son la máxima instancia técnica de su disciplina y representan a un solo deporte en todas sus modalidades y especialidades, en los términos del reconocimiento de su respectiva Federación Deportiva Internacional.

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y los fondos de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

En el caso en el que se determine remanente distribuible en los términos del párrafo anterior, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquél en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

RMF 2016 Regla 3.10.5. Para los efectos del artículo 79 de la Ley del ISR, se consideran comprendidos a los organismos cooperativos de integración y representación a que se refiere la Ley General de Sociedades Cooperativas.

El penúltimo párrafo de este artículo considera la obligación de determinar un “remanente distribuible presunto” ya que no obstante no se haya entregado cantidades en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios las personas listadas deberán pagar el ISR correspondiente por los siguientes conceptos:

- 1. Las omisiones de ingresos.*
- 2. Las compras no realizadas o indebidamente registradas.*
- 3. Las erogaciones no deducibles conforme al Título IV (personas físicas actividad empresarial), excepto cuando sea no deducibles por no cumplir el requisito de tener un comprobante fiscal o en el caso de ser una erogación superior a 2,000 pesos haber sido pagado con transferencia, cheque, tarjeta de crédito, tarjeta de débito o monedero electrónico del contribuyente.*
- 4. Los préstamos a socios o integrantes, cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de los socios o integrantes, excepto en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo. En el caso de que los préstamos a socios sean considerados un remanente distribuible no volverán a ser considerados cuando sean efectivamente distribuidos.*

En su caso el ISR se determinará aplicando al remanente distribuible por cualquiera de los supuestos arriba listados la tasa del 35%, y dicho ISR se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuarse el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente.

Código Fiscal de la Federación.-

Artículo 55. *Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:*

-
- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*
 - II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
 - III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*
 - IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*
 - V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.*
 - VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Registro No. 161484

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIV, Julio de 2011

Página: 972

Tesis: 2ª. LXI/2011

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

RENTA. EL ARTÍCULO 95, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). El citado numeral, al excluir tácitamente a diversas personas morales con fines no lucrativos de la obligación de calcular el impuesto como "remanente distribuible presunto" cuando incurran en omisiones de ingresos, compras no realizadas e indebidamente registradas, erogaciones no deducibles y préstamos a sus socios, a sus integrantes, o a sus familiares (con las salvedades descritas en el propio artículo), vinculando expresamente a ese deber a las instituciones que tengan por objeto la enseñanza, no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues se atiende a la naturaleza jurídica y a la finalidad de las instituciones educativas que obtienen ingresos de sus alumnos o usuarios por diversos conceptos relacionados con los servicios docentes que proporcionan, como inscripción o colegiaturas, entre otros, por lo que es factible que generen utilidades o ganancias (que en el caso de dichas personas se conocen como "remanentes"); así, para evitar que simulen actividades para eludir el pago del impuesto, se les impone la citada carga tributaria, considerando que en los casos descritos los socios se benefician del remanente o ganancia. En cambio, las sociedades exentas no tienen como finalidad directa obtener alguna ganancia económica, al ser la principal fuente de sus ingresos las aportaciones que realizan sus propios integrantes, además de que persiguen objetivos de representación o de ayuda mutua entre sus miembros.

Registro No. 200 2385

Localización:

Décima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1

Página: 65

Tesis: P./J. 31/2012 (10ª)

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional-Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 95, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2003 Y 2004), AL IMPONER A LAS PERSONAS MORALES DE CARÁCTER CIVIL DEDICADAS A LA ENSEÑANZA LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR REMANENTE DISTRIBUIBLE EN LOS SUPUESTOS SEÑALADOS EN EL PROPIO PRECEPTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado numeral, al excluir tácitamente a diversas personas morales con fines no lucrativos de la obligación de considerar "remanente distribuible", aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos, compras no realizadas e indebidamente registradas, erogaciones no deducibles y préstamos a sus socios, a sus integrantes o a sus familiares (con las salvedades descritas en el propio artículo), vinculando expresamente a ese deber a las instituciones dedicadas a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que éstas no se encuentran en una situación comparable con la de las personas morales con fines no lucrativos exentas de calcular el tributo como remanente distribuible presunto, pues si bien el legislador federal también les dio a las referidas instituciones el carácter de entidades no lucrativas, lo cierto es que se diferencian en la medida que prestan servicios educativos a terceras personas a cambio de una contraprestación económica, por lo que es factible que generen utilidades o ganancias (que en el caso de dichas personas se conoce como "remanentes"). Aunado a lo anterior, dichas instituciones no persiguen objetivos de representación o de ayuda mutua entre sus miembros, ni la principal fuente de sus ingresos consiste en las aportaciones de sus integrantes, sino que funcionan con las cantidades percibidas por los cobros a sus alumnos o usuarios por diversos conceptos, tales como inscripción o reinscripción, colegiaturas, derechos por incorporación, cobros por exámenes extraordinarios, cursos de regularización, duplicados de certificados, constancias, credenciales, cursos complementarios, prácticas deportivas y diversas actividades extracurriculares, entre otras. Por tanto, es inconcuso que se justifica el trato diferenciado que se les da en el artículo 95, párrafo penúltimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003 y 2004, toda vez que el legislador federal atendió a la naturaleza jurídica y finalidad que persiguen cada una de las entidades a las que dio tal carácter, al considerar que las que se dedican a la enseñanza obtienen diversas cantidades como contraprestación económica por los servicios educativos que proporcionan, por lo que para evitar que simulen actos o actividades con el propósito de eludir el pago del impuesto les impuso la obligación de calcular el tributo como remanente distribuible presunto.

REMANENTE DISTRIBUIBLE

Artículo 80. Las personas morales a que se refiere el artículo anterior determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados en el artículo 93 de esta Ley y de aquéllos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con el Título IV de la presente Ley.

Conforme el párrafo anterior, el remanente distribuible se determina de conformidad con las disposiciones aplicables a las personas físicas como sigue:

Ingresos Obtenidos (excepto aquellos que han pagado el ISR en forma definitiva y los ingresos exentos para personas físicas)

(-)

Deducciones Autorizadas

(=)

Remanente Distribuible

Cuando la mayoría de los integrantes o accionistas de dichas personas morales sean contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de las disposiciones de dicho Título. Cuando la mayoría de los integrantes de dichas personas morales sean contribuyentes del Título IV, Capítulo II, Sección I de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de dicha Sección, según corresponda.

El legislador consideró conveniente hacer una distinción entre socios e integrantes personas morales o físicas, la diferencia principal radica en los momentos de acumulación y deducción en donde en personas morales es en función a devengo y en personas físicas es en función a flujo de efectivo. Ahora bien no existe una definición de lo que debe entenderse como mayoría, pero en términos generales esto se define como la mitad más uno.

Los integrantes o accionistas de las personas morales a que se refiere el artículo 79 de esta Ley, considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que dichas personas les entreguen en efectivo o en bienes.

En principio y de acuerdo con la lógica de que las personas listadas en el artículo 79 no son contribuyentes del ISR en virtud de que no persiguen fines de lucro, estas no pagan el ISR en tanto no distribuyan el remanente en efectivo o en bienes a sus socios o integrantes.

Lo dispuesto en este Título será aplicable tratándose de los fondos de inversión a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión, excepto tratándose de los fondos de inversión de capitales. Los integrantes o accionistas de los fondos de inversión a que se refiere este párrafo, serán contribuyentes conforme a lo dispuesto en esta Ley.

Ley de Fondos de Inversión

***Artículo 8.-** Para la organización y funcionamiento de los fondos de inversión se requiere previa autorización de la Comisión, sin necesidad de acuerdo previo de su Junta de Gobierno. Dicha autorización se otorgará a las sociedades anónimas organizadas de conformidad con las disposiciones especiales que se contienen en el presente ordenamiento legal y, en lo no previsto por este, en lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles. Por su naturaleza, estas autorizaciones serán intransmisibles y no implicarán certificación sobre la*

bondad de las acciones o valores que emitan o sobre la solvencia, liquidez, calidad crediticia o desempeño futuro de los fondos, ni de los Activos Objeto de Inversión que conforman su cartera.

***Artículo 6.-** Los fondos de inversión, de acuerdo a su régimen de inversión, deberán adoptar alguno de los tipos siguientes:*

- I.** De renta variable;*
- II.** En instrumentos de deuda;*
- III.** De capitales, y*
- IV.** De objeto limitado.*

Los fondos de inversión estarán sujetos a la supervisión, regulación y sanción de la Comisión, debiendo observar lo previsto en la presente Ley y demás disposiciones aplicables.

Las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro estarán sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y se regirán por lo señalado en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Los integrantes o accionistas de las personas morales a que se refiere este Título, no considerarán como ingresos los reembolsos que éstas les hagan

de las aportaciones que hayan efectuado. Para dichos efectos, se estará a lo dispuesto en el artículo 78 de esta Ley.

En el caso de que las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de esta Ley, a la tasa prevista en el artículo 9 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Se establece que cuando las personas morales enajenen bienes que no sean de su activo fijo, o presten servicios a personas distintas de sus integrantes, que excedan del 5 % de sus ingresos totales en el año de calendario, deberán determinar el Impuesto Sobre la Renta, que corresponda a la utilidad generada por dichos ingresos, a la tasa del 30 %.

RM 2016/ Enajenación de bienes de activo fijo realizados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo

Regla 3.10.7. Para los efectos del artículo 80, penúltimo párrafo de la Ley del ISR, las SOCAP's que de conformidad con la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo cumplan con los requisitos para operar como tales no considerarán como ingreso las enajenaciones que realicen de bienes que hayan recibido mediante adjudicación por pagos de adeudos o de créditos a su favor.

Lo dispuesto en la presente regla se aplicará sin perjuicio de las obligaciones que las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo tengan de determinar y enterar, en los términos de la Ley del ISR, el impuesto correspondiente a los ingresos por intereses generados con motivo de los adeudos o créditos no pagados a dichas sociedades, y que sean liquidados con el producto de la enajenación de los bienes adjudicados.

Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos podrán obtener ingresos por actividades distintas a

los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. No se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los que reciban por donativos; apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, entidades federativas, o municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que sus ingresos no relacionados con los fines para los que fueron autorizadas para recibir dichos donativos excedan del límite señalado, las citadas personas morales deberán determinar el impuesto que corresponda a dicho excedente, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior.

RM 2016 / Conceptos que no se consideran remanente distribuible para las personas morales no contribuyentes.

Regla 3.10.14. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de

remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.

Artículo 137 RLISR. Para efectos del artículo 80, párrafos penúltimo y último de la Ley, las personas morales con fines no lucrativos que se encuentren dentro de los supuestos a que se refieren dichos párrafos, considerarán como deducciones para determinar el Impuesto a su cargo por los ingresos provenientes de las actividades mencionadas, las que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad y que cumplan con los requisitos establecidos por el Título II de la Ley. Las deducciones a que se refiere este párrafo se determinarán como sigue:

- I. Tratándose de gastos e inversiones que sean atribuibles exclusivamente a las mencionadas actividades, éstos se deducirán en términos del Título II de la Ley;*
- II. Cuando se trate de gastos o inversiones que sean atribuibles parcialmente a las mencionadas actividades, excepto en el caso de inversiones en construcciones, se deducirán en la proporción que represente el número de días en el que se desarrollen las actividades mencionadas respecto del periodo por el que se efectúa la deducción, y*
- III. Tratándose de inversiones en construcciones que se utilicen parcialmente para la realización de dichas actividades, se deducirán en la proporción que resulte de multiplicar la que represente el área utilizada para desarrollar la actividad respecto del área total del inmueble, por la proporción que represente el número de días en que se utilice respecto de 365.*

Registro No. 161485

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIV, Julio de 2011

Página: 784

Tesis: 2ª./J. 107/2011

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

RENTA. EL ARTÍCULO 93, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE MAYO DE 2010). El citado artículo, al establecer el supuesto de causación para las personas morales con fines no lucrativos, consistente en que los ingresos obtenidos por actividades distintas al fin para el que fueron autorizados, tengan que tributar de conformidad con el artículo 10 del propio ordenamiento legal, sólo cuando éstos excedan del 10% de sus ingresos totales, no viola la garantía de equidad tributaria, porque dicha causación es aplicable a un determinado grupo de sujetos que, derivado de sus características, tienen como finalidad social el altruismo y, por regla general, su único ingreso proviene de los donativos que reciben, requiriendo de autorización para ello, por lo que el legislador los ubicó dentro de una categoría de contribuyentes a la que otorgó un tratamiento fiscal especial. De tal manera, los sujetos referidos tienen distinta naturaleza que las personas morales con fines lucrativos, que se caracterizan por tener libertad de realizar actividades lucrativas y percibir ingresos por ellas, que no pueden recibir donativos deducibles de impuestos y sus actividades se basan en la legislación mercantil, siendo su fin preponderante el lucro. En tales términos, al tratarse de contribuyentes que no están en un plano de igualdad, el hecho de que el origen de sus ingresos pueda ser común (obtenidos por actividades lucrativas), no significa que el legislador los asimile como si se tratara de igual categoría de sujetos y, por ello, tengan que recibir el mismo tratamiento fiscal, sino que por el contrario, el hecho de otorgarles un trato específico con las características correspondientes a cada uno, más allá de violar la garantía de equidad, la respeta al tratar de forma desigual a desiguales.

Registro No. 161206

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIV, Agosto de 2011

Página: 159

Tesis: 1ª./J. 87/2011

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

RENTA. EL ARTÍCULO 93, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 93, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, al prever la exención del 10% del impuesto a favor de personas morales con fines no lucrativos que obtengan ingresos por actividades distintas a las del fin para el cual fueron creadas, no viola la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, ya que dicho artículo se refiere a una categoría

especial de contribuyentes que no buscan, mediante sus actividades, la obtención de algún beneficio económico (específicamente las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos, previstas en dicho artículo). Es decir, se trata de contribuyentes que no pueden realizar actividades lucrativas y, por tanto, no pueden recibir ingresos derivados de estas actividades, puesto que, por regla general, su único ingreso proviene de los donativos que reciben, al ser su fin altruista y necesitar autorización para recibir tales donativos. En consecuencia, las personas morales con fines no lucrativos se encuentran en una situación distinta de aquellas cuya finalidad es lucrativa o dentro del régimen general de personas morales, por lo que ambos tipos de personas colectivas ameritan un tratamiento tributario desigual, al constituir categorías abstractas de sujetos colocados en situaciones objetivamente distintas.

INGRESOS GRAVADOS

Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Título, a excepción de las señaladas en el artículo 86 de esta Ley, de las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro y de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de esta Ley, con independencia de que los ingresos a que se refiere el citado Capítulo VI se perciban en moneda extranjera. Para estos efectos, serán aplicables las disposiciones contenidas en dicho Título y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.

Las fondos de inversión de deuda y de renta variable a que se refiere el artículo 87 de esta Ley no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los señalados en el Capítulo VI del Título IV de la presente Ley y tanto éstos como sus integrantes o accionistas estarán a lo dispuesto en los artículos 87, 88 y 89 de la misma Ley.

REQUISITOS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES

Artículo 82. Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

Resulta importante para poder recibir donativos que sean deducibles para quien los otorga revisar las Reglas que al efecto publique el Servicio de Administración Tributaria a través de las Reglas Misceláneas y su Portal de internet.

Asimismo, Es necesario tener en cuenta de que las personas morales del Título II tiene una limitante para deducir

donativos conforme lo dispuesto en la fracción I del Artículo 27 de la Ley del ISR como sigue:

“Artículo 27. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

- I.** *Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:*
 - a)** *A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.*
 - b)** *A las entidades a las que se refiere el artículo 82 de esta Ley.*
 - c)** *A las personas morales a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.*
 - d)** *A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX, y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.*
 - e)** *A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.*
 - f)** *A programas de escuela empresa.*

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), e), d) y e)

de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado....”

RSM 2015 / Autorización a las organizaciones civiles y fideicomisos para recibir donativos deducibles

3.10.2. El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y

151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

- I. Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, excepto los programas de escuela empresa, se darán a conocer a través del Anexo 14 publicado en el DOF y en el Portal del SAT. El Anexo referido contendrá los siguientes datos:
 - a) Rubro autorizado.
 - b) Denominación o razón social.
 - c) Clave en el RFC.

La información que contendrá dicho Anexo será la que las organizaciones civiles y fiduciaria, respecto del fideicomiso de que se trate, manifiesten ante el RFC y la AGSC.

Las organizaciones civiles y fideicomisos que reciban la constancia de autorización antes mencionada, estarán en posibilidad de recibir donativos deducibles así como de expedir sus CFDI, en los términos de las disposiciones fiscales.

Para obtener la constancia de autorización para recibir donativos deducibles del ISR, las organizaciones civiles y fideicomisos, deberán estar a lo dispuesto en la ficha de trámite 15/ISR denominada "Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

- II. En términos del artículo 36 Bis del CFF, la autorización para recibir donativos deducibles es de vigencia anual, por lo que, a efecto de que dicha autorización mantenga su vigencia para el ejercicio fiscal siguiente se deberá cumplir con las siguientes obligaciones y requisitos correspondientes al ejercicio inmediato anterior del que se trate:

- a) La prevista en la regla 3.10.11., y la ficha de trámite 19/ISR "Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación" contenida en el Anexo 1-A.
- b) La declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR.

III. Cuando las organizaciones civiles y fiduciarias, respecto del fideicomiso de que se trate, durante la vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles, presenten alguna promoción relacionada con dicha autorización, el SAT podrá validar que toda la documentación cumpla con los requisitos de las disposiciones fiscales vigentes y, en su caso, requerir el cumplimiento de dichos requisitos.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, el SAT requerirá a la entidad promotora a fin de que en un plazo de veinte días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, el SAT procederá en los términos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR.

El plazo para cumplimentar los requisitos a que se refiere el párrafo anterior se podrá prorrogar hasta en tres ocasiones por periodos iguales, únicamente si la organización civil o fideicomiso lo solicita con anterioridad a la fecha en que venza el plazo dentro del cual debió cumplir el requerimiento.

IV. Las organizaciones civiles y fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles, deberán informar sobre los siguientes cambios o situaciones: el cambio de domicilio fiscal, de denominación o razón social, clave en el RFC, fusión, extinción, liquidación o disolución, modificación en sus estatutos o de cualquier otro

requisito que se hubiere considerado para otorgar la autorización respectiva; nuevo nombramiento de representante legal, actualización de teléfono con clave lada, actualización de domicilio de los establecimientos, de correo electrónico, así como la actualización del documento vigente que acredite sus actividades. Todo lo anterior deberá informarse dentro de los diez días siguientes a aquél en que se dio el hecho y conforme a lo señalado en la ficha de trámite 16/ISR "Avisos para la actualización del padrón y directorio de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

Artículo 40 RLISR Para los efectos de los artículos 27, fracción I, inciso a) y 151, fracción III, inciso a) de la Ley del ISR, se consideran como deducibles los donativos no onerosos ni remunerativos que se otorguen a las Comisiones de Derechos Humanos que tengan el carácter de organismos públicos autónomos y que tributen conforme al Título III del citado ordenamiento.

RM 2016 / Publicación de directorios de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, revocados y no renovados

Regla 3.10. 3

Para los efectos de los artículos 27, fracción I y 151, fracción III de la Ley del ISR, así como quinto párrafo del CFF, el SAT publicará en su portal, el directorio de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, así como de aquéllos cuya autorización haya sido revocada, no renovada o hayan perdido vigencia, en el que se contenga, además de los datos que señala la siguiente información:

I. Autorizados en México y del extranjero

- a) La entidad federativa en la que se encuentren establecidos.
- b) La ADSC que les corresponda.
- c) Actividad o fin autorizado.
- d) Clave en el RFC.
- e) Denominación o razón social de las organizaciones civiles o fideicomisos.
- f) Domicilio fiscal.
- g) Número y fecha del oficio de la constancia de autorización.
- h) Síntesis de la actividad autorizada.
- i) Nombre del representante legal.
- j) Número(s) telefónico(s).
- k) Dirección o correo electrónico.
- l) Domicilio(s) y número(s) telefónico(s) de su(s) establecimiento(s).
- m) Documento mediante el cual acredita la actividad autorizada.
- n) Ejercicio fiscal por el cual se otorga la autorización.

II. Revocados o no renovados:

- a) Clave en el RFC.
- b) Denominación o razón social de las organizaciones civiles o fideicomisos.
- c) Fecha de notificación del oficio de revocación o no renovación.
- d) Fecha en que surtió efectos la resolución correspondiente.
- e) Fecha de publicación en el DOF.
- f) Síntesis de la causa de revocación o no renovación.

III. Pérdida de la vigencia:

- a) Clave en el RFC.
- b) Denominación o razón social de las organizaciones civiles o fideicomisos.

c) Causa de la pérdida de vigencia.

RM 2016 / Vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles

Regla 3.10.4. Para los efectos de los artículos 36-Bis del CFF, 31 y 111 del Reglamento de la Ley del ISR, la autorización para recibir donativos deducibles es vigente únicamente por el ejercicio fiscal por el que se otorgue.

Al concluir el ejercicio, la autorización obtendrá nueva vigencia por el siguiente ejercicio fiscal, siempre que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados realicen el procedimiento señalado en la regla 3.10.2., fracción II, sin que sea necesario que el SAT emita un nuevo oficio constancia de autorización o de rechazo de la misma.

El SAT dará a conocer a través del Anexo 14 publicado en el DOF, las organizaciones civiles y fideicomisos que hayan perdido la vigencia de la autorización, derivado del incumplimiento de cualquiera de las obligaciones previstas en el procedimiento señalado en el párrafo anterior.

Los donativos realizados con anterioridad a la publicación de la pérdida de vigencia, serán deducibles para sus donantes, siempre que las organizaciones civiles y fideicomisos que recibieron dichos donativos, recuperen la autorización en el mismo ejercicio fiscal en el que perdieron la vigencia.

El ejercicio fiscal a partir del cual se autoriza a las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, se especifica en el oficio constancia de autorización.

RM 2016 / Supuestos y requisitos para recibir donativos deducibles

Regla 3.10.6. En relación con los diversos supuestos y requisitos previstos en la Ley del ISR y su Reglamento, para recibir donativos deducibles, se estará a lo siguiente:

- I. Por objeto social o fin autorizados se entiende exclusivamente la actividad que la autoridad fiscal constató que se ubica en los supuestos contemplados en las disposiciones fiscales como autorizables, contenido en el oficio de autorización correspondiente, así como en el Directorio de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.
- II. Las organizaciones civiles y fideicomisos podrán aplicar los donativos deducibles que reciban a otras actividades adicionales contenidas en su acta constitutiva o estatutos o contrato de fideicomiso respectivo, siempre que las mismas se ubiquen en los supuestos de los artículos 79, fracciones VI, X, XI, XII, XVII, XIX, XX y XXV, 82, penúltimo párrafo, 83 y 84 de la Ley del ISR, así como 31, segundo párrafo y 114 de su Reglamento, para lo cual deberán estar a lo señalado en la ficha de trámite 18/ISR denominada "Solicitud de autorización para aplicar los donativos deducibles recibidos en actividades adicionales" contenida en el Anexo 1-A, sin que sea necesario una nueva publicación en el DOF o se dé a conocer ello en la página de Internet del SAT.
- III. Las instituciones o asociaciones de asistencia o de beneficencia privadas autorizadas por las leyes de la materia cuyo objeto social sea la realización de alguna de las actividades señaladas en los artículos 79, fracciones X, XI, XII, XIX y XX, 82, 83 y 84 de la Ley del ISR, así como 31, segundo párrafo y 114 de su Reglamento, podrán ser autorizadas para recibir donativos deducibles de esta contribución siempre que cumplan con los requisitos adicionales previstos para estas categorías.
- IV. Para los efectos del artículo 79, fracción XIX, primer supuesto de la Ley del ISR, las áreas

geográficas definidas a que se refiere dicho precepto son las incluidas en el Anexo 13.

V. En relación con los artículos 18-A, fracción V del CFF y 111, fracción II y último párrafo del Reglamento de la Ley del ISR, respecto de la documentación para acreditar que se encuentra en los supuestos para obtener autorización para recibir donativos deducibles, se considerará lo siguiente:

a) La autoridad fiscal por única ocasión podrá exceptuar hasta por seis meses contados a partir de la fecha en la que surta efectos la notificación del oficio de autorización a las organizaciones civiles y fideicomisos de presentar dicha documentación, cuando éstos vayan a realizar las actividades a que se refieren los artículos 79, fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV de la Ley del ISR y 114 de su Reglamento y se ubiquen en algunos de los siguientes supuestos:

1. Cuando la solicitante tenga menos de seis meses de constituida, computados a partir de la autorización de la escritura o de la firma del contrato de fideicomiso respectivo.
2. Cuando teniendo más de seis meses de constituidas las organizaciones civiles o de firmado el contrato de fideicomiso correspondiente, no hayan operado o de hecho no hubieren desarrollado alguna de las actividades por las cuales solicitan la autorización.

La organización civil o fideicomiso solicitante deberá explicar, en su escrito de solicitud los motivos por los que no ha podido obtener el acreditamiento.

En todo caso, la autorización se condicionará y por lo tanto no se incluirá

en el Anexo 14 ni en la página de Internet del SAT, hasta que se presente la documentación de que se trate, ya que en caso contrario, quedará sin efectos. Los donativos que se hubieren otorgado al amparo de la autorización condicionada, que quede sin efectos por falta de presentación del acreditamiento idóneo en el plazo establecido para ello, no serán deducibles.

- b) El documento que sirva para acreditar las actividades por las cuales las organizaciones civiles y fideicomisos solicitan la autorización para recibir donativos deducibles deberá ser expedido por la autoridad federal, estatal o municipal que conforme a sus atribuciones y competencia, tenga encomendada la aplicación de las disposiciones legales que regulan las materias dentro de las cuales se ubiquen las citadas actividades, en el que se indicará expresamente que le consta que desarrollan las mencionadas actividades, debiendo contener la siguiente información:
1. Denominación o razón social completa de la organización civil o fideicomiso.
 2. Clave en el RFC de la organización civil o fideicomiso.
 3. Fundamento legal que establece la competencia de la autoridad para emitir el documento.
 4. Las actividades que, a la autoridad emisora le consta, desarrolla la organización civil o fideicomiso conforme a su objeto social o fines, en términos de la Ley del ISR.
 5. Lugar específico donde la organización civil o fideicomiso realiza las actividades.

Asimismo, la organización civil o fideicomiso deberá observar lo señalado en el Listado de Documentos para acreditar actividades contenido en la ficha de trámite 15/ISR "Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles" del Anexo 1-A.

El documento que las organizaciones civiles y fideicomisos adjunten a su solicitud para acreditar sus actividades, tendrá una validez máxima de 3 años contados a partir de la fecha de su expedición, salvo que en el mismo se establezca una vigencia menor.

- VI. Se considera que no contraviene lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley del ISR, el que una donataria autorizada para recibir donativos deducibles de dicha contribución modifique las cláusulas de patrimonio y liquidación a que se refiere dicho precepto, para ajustarse a lo previsto por la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por las Organizaciones de la Sociedad Civil, siempre que continúe la manifestación en el sentido de que el patrimonio se destinará exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna entidad autorizada para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos; y que al momento de su liquidación y con motivo de la misma destinará la totalidad de su patrimonio a organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles. Todo lo anterior con carácter de irrevocable en términos del artículo 82 de la Ley del ISR.

RM 2016/ Procedimiento que deben observar los donatarios y las organizaciones civiles y fideicomisos que hayan perdido la autorización para recibir donativos deducibles, a fin de comprobar que están al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Regla 3.10.9. Para los efectos del artículo 80, fracción III de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y 184, fracción I y último párrafo de su Reglamento, los ejecutores del gasto previo a otorgar un donativo, deberán solicitar a los donatarios que les presenten un documento vigente expedido por el SAT, en el que se emita la opinión de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para efectos de lo anterior, los donatarios que deseen ser beneficiarios de donativos otorgados por ejecutores del gasto, deberán solicitar la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales conforme a lo dispuesto por la *regla 2.1.39.*

RM 2016/ Autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero

Regla 3.10.8. Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en México que se ubiquen en los supuestos del artículo 79, fracciones VI, X, XI, XII, XIX y XX de la Ley del ISR podrán también solicitar ante la AGSC, autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la ficha de trámite 21/ISR denominada "Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles de conformidad con el Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, suscrito por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América" contenida en el Anexo 1-A.

Lo anterior no aplica en caso de la autorización condicionada a que se refiere la regla 3.10.6., fracción V, inciso a).

No. Registro: 163,328

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXXII, Diciembre de 2010

Tesis: VI.1º.A.302 A

Página: 1772

INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA O ASISTENCIA Y ASOCIACIONES O SOCIEDADES CON FINES NO LUCRATIVOS. PARA SER AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 97 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEBEN CONSTITUIRSE COMO ENTIDADES QUE SE DEDIQUEN EXCLUSIVAMENTE A LAS ACTIVIDADES PREVISTAS EN LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 95 DE LA CITADA LEY. De la interpretación de los referidos preceptos legales, se advierte que las instituciones, fundaciones de asistencia o de beneficencia privada y las asociaciones o sociedades civiles, con independencia de la legislación que las crea, podrán recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta siempre que se constituyan como entes con fines no lucrativos y tengan como actividad exclusiva alguna de las comprendidas en los incisos a) a h) de la fracción VI del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, se dediquen a las siguientes actividades: la atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda; la asistencia o rehabilitación médica o la atención en establecimientos especializados; la asistencia jurídica para la tutela de los derechos de menores y la readaptación social; la rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes; la ayuda para servicios funerarios; la orientación social; la promoción para la participación ciudadana en beneficio de la colectividad y el apoyo en la defensa de los derechos humanos.

- I. Que se constituyan y funcionen exclusivamente como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, una parte sustancial de sus ingresos la reciban de fondos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social. Tratándose de aquellas entidades a cuyo favor se emita una autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, además de cumplir con lo anterior, no podrán recibir ingresos en cantidades excesivas por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías o por actividades no relacionadas con su objeto social.

Reglamento de la Ley del ISR

RLISR Artículo 129. *Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en el extranjero, cuando en el ejercicio obtengan donativos, deberán elaborar y mantener a disposición del público durante un periodo de tres años contados a partir del ejercicio siguiente al que corresponda, lo siguiente:*

- I.** *Un estado de posición financiera en el que se asienten sus activos, pasivos y capital al cierre del ejercicio, y*
- II.** *Una relación de los administradores y empleados que hubieren recibido ingresos de la donataria autorizada en cantidad superior a \$295,000.00, por concepto de salarios, honorarios, compensaciones o cualquier otro.*

Artículo 136. *Para efectos del artículo 82, fracción I, última oración de la Ley, las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, no deberán recibir más de una tercera parte de sus ingresos en cada año de calendario de la suma de los siguientes conceptos:*

- I.** *Los ingresos totales obtenidos por concepto del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, intereses, dividendos o regalías, y*
- II.** *La utilidad que resulte de las actividades que, en su caso, realicen y que no estén substancialmente relacionadas con el desarrollo de su objeto social o fines.*

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción X de la Ley.

- II.** Que las actividades que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que puedan intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda.
- III.** Las personas a que se refiere este artículo podrán realizar actividades destinadas a influir en la legislación, siempre que dichas actividades no sean remuneradas y no se realicen en favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos y

además, proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la siguiente información:

- a) La materia objeto de estudio.
- b) La legislación que se pretende promover.
- c) Los legisladores con quienes se realice las actividades de promoción.
- d) El sector social, industrial o rama de la actividad económica que se beneficiaría con la propuesta.
- e) Los materiales, datos o información que aporten a los órganos legislativos, claramente identificables en cuanto a su origen y autoría.
- f) Las conclusiones.
- g) Cualquier otra información relacionada que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Hasta 2013 a las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles, no se les permitía realizar actividades tendientes a influir en la legislación.

Sin embargo, se considera que realizan actividades que coadyuvan con el Estado en ámbitos de interés primordial para el país. Para ello, dichas personas realizan actividades que les permiten tener contacto con distintos sectores de la población y estar en condiciones de reflejar las necesidades de la población en el marco normativo del país, mediante actos que tiendan a promover la creación de leyes.

En razón de lo anterior, para 2014 se contempla la posibilidad de que las citadas personas puedan llevar a cabo proyectos encaminados a promover reformas legislativas con la intención de apoyar a sectores sociales, industriales o ramas de la economía nacional que pueden resultar beneficiadas derivado de un marco regulatorio que mejore la relación entre el Estado y la ciudadanía.

RM 2016/ Información relativa a actividades destinadas a influir en la legislación

Regla 3.10.10. Para los efectos del artículo 82, fracción III de la Ley del ISR, se entenderá por actividades destinadas a influir en la legislación, aquéllas que se lleven a cabo ante cualquier legislador, Órgano o Autoridad del Congreso de la Unión, en lo individual o en conjunto, para obtener una resolución o acuerdo favorable a los intereses propios o de terceros.

La documentación e información relacionada con las actividades referidas en el párrafo anterior, deberá estar a disposición del público en general para su consulta y conservarse en el domicilio fiscal de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles durante el plazo que señala el artículo 30 del CFF.

La información a que se refiere el artículo 82, fracción III de la Ley del ISR, se deberá presentar a través del Programa electrónico que para tal efecto esté a su disposición en la página de Internet del SAT, de conformidad con lo señalado en la ficha de trámite 19/ISR denominada "Información para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación", contenida en el Anexo 1-A.

- IV.** Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

RLISR Artículo 138. Para efectos del artículo 82, fracción IV de la Ley, se estará a lo siguiente:

- A. Los donativos y sus rendimientos deberán destinarse única y exclusivamente a los fines propios del objeto social autorizado de las

donatarias. En ningún caso podrán dichas donatarias destinar más del 5% de los donativos y, en su caso, de los rendimientos que perciban para cubrir sus gastos de administración.

Para efectos del párrafo anterior, se consideran gastos de administración entre otros, los relacionados con las remuneraciones al personal, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, teléfono, electricidad, papelería, mantenimiento y conservación, los impuestos y derechos federales o locales, así como las demás contribuciones y aportaciones que en términos de las disposiciones legales respectivas deba cubrir la donataria siempre que se efectúen en relación directa con las oficinas o actividades administrativas. No quedan comprendidos en los gastos de administración, aquéllos que la donataria deba destinar directamente para cumplir con los fines propios de su objeto social;

- B.** Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles que realicen inversiones se considerarán que destinan sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, cuando adquieran acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista, o realicen operaciones financieras derivadas referidas a dichas acciones o títulos de crédito, en los mercados reconocidos a que se refiere el artículo 16-C, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, siempre que:
 - I.** Destinen los rendimientos que obtengan por las inversiones a que se refiere este apartado, así como las utilidades o ganancias obtenidas por la enajenación de los títulos e instrumentos financieros de que se trate, exclusivamente a los fines propios de su objeto social, en términos de las disposiciones fiscales, y

conforme a la fracción III del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación;

III. Adquieran certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito; las partes sociales o participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera, y

IV. Adquieran acciones emitidas por personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 179, párrafo quinto de la Ley, tanto residentes en México como en el extranjero;

D. Las instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos en los términos de la Ley, únicamente podrán a su vez donarlos a otras instituciones de enseñanza que cuenten con la autorización antes mencionada. En el caso a que se refiere este apartado, las instituciones de enseñanza que efectúen donativos a otras instituciones de enseñanza, no deberán considerar el monto de dichos donativos para determinar el porcentaje que podrán destinar a cubrir sus gastos de administración, y

E. Al recibir los donativos, las donatarias deberán expedir los comprobantes fiscales correspondientes.

ANEXO 3 RMF 2016.- CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS

30/ISR/NV Pago de donativos a instituciones de enseñanza que no cumplen con el requisito de ser no onerosos, ni remunerativos

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 151, primer párrafo, fracción III de la Ley del ISR, las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV de la misma Ley, para calcular su impuesto anual podrán deducir los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en la Ley del ISR y en las reglas de carácter general que para el efecto establezca el SAT y que se otorguen entre otros, a las personas morales que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

Asimismo, conforme al antepenúltimo párrafo de la fracción III del citado artículo 151, los donativos serán deducibles siempre que las instituciones de enseñanza sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de la Ley del ISR; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

De igual forma, el Reglamento de la Ley del ISR en su artículo 130 establece que se consideran onerosos o remunerativos y, por ende no deducibles, los donativos otorgados a alguna organización civil o fideicomiso que sean considerados como donatarios autorizados, para tener acceso o participar en eventos de cualquier índole, así como los que den derecho a recibir algún bien, servicio o beneficio

que éstos presten u otorguen. Asimismo, no será deducible la donación de servicios.

De acuerdo con lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR, que utilicen los CFDI de donativos deducibles para amparar el pago de los servicios de enseñanza que preste.*
- II. La persona física que deduzca en su declaración anual del ISR, los donativos remunerativos que haya otorgado a personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.*
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.*

Artículo 130 RLISR. *Para efectos de los artículos 27, fracción I y 151, fracción III de la Ley, así como 36, segundo párrafo, 128 y 134 de este Reglamento, se consideran onerosos o remunerativos y, por ende no deducibles, los donativos otorgados a alguna organización civil o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles, para tener acceso o participar en eventos de cualquier índole, así como los que den derecho a recibir algún bien, servicio o beneficio que éstos presten u otorguen. Asimismo, no constituye un donativo y, por ende, no es deducible, la prestación gratuita de servicios a alguna organización civil o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles.*

- V.** Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.
- VI.** Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, la información a que se refiere la fracción II de este artículo, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento de la Ley del ISR**Artículo 140.**

La documentación a que se refiere el artículo 82, fracción VI de la Ley, deberá estar a disposición del público en general para su consulta, en su domicilio fiscal, durante el horario normal de labores, así como a través del programa electrónico que para tal efecto esté a disposición de las personas morales con fines no lucrativos y los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, en la página de internet del SAT, de conformidad con las reglas de carácter general que emita dicho órgano administrativo desconcentrado.

La documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales se integrará por las declaraciones correspondientes a los últimos tres años.

La documentación relativa a la autorización deberá estar disponible durante el periodo por el que se cuente con ella.

La documentación relativa al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos deberá estar disponible durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

RM 2016 / Información relativa a la transparencia y al uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación

Regla 3.10.11. Para los efectos del artículo 82, fracción VI de la Ley del ISR, las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, deberán poner a disposición del público en general la información relativa a la transparencia y al uso y destino de los donativos recibidos, a través del programa electrónico que para tal efecto esté a su disposición en la página de Internet del SAT, de conformidad con lo señalado en la ficha de trámite 19/ISR denominada "Información para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y

actividades destinadas a influir en la legislación" contenida en el Anexo 1-A.

Información que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles mantengan a disposición del público en general

RMF 2016 Regla 3.10.17. Para los efectos del artículo 82, fracción VI de la Ley del ISR, en relación con el artículo 140 de su Reglamento, se entenderá que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, mantienen a disposición del público en general para su consulta, en su domicilio fiscal, durante el horario normal de labores, cuando la información relacionada con la autorización y el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la relativa a la transparencia y al uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación, se encuentre en un lugar visible y de fácil acceso.

- VII.** 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 los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

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

Para 2014 se derogó la fracción XIII del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación que infraccionaba por no proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos

- VIII.** Informar a las autoridades fiscales, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter

general, de las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hayan otorgado donativos deducibles en los términos de esta Ley.

RM 2016 / Concepto de partes relacionadas para donatarias autorizadas y medio para presentar información

Regla 3.10.12. Para los efectos del artículo 82, fracción VIII y 151, fracción III, último párrafo de la Ley del ISR, las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma Ley deberán informar al SAT respecto de las operaciones que celebren con partes relacionadas o donantes, así como los servicios que les contraten o de los bienes que les adquieran, correspondientes en el mismo ejercicio, en términos de la ficha de trámite 20/ISR denominada "Información relativa a operaciones realizadas con partes relacionadas o donantes" contenida en el Anexo 1-A.

Para los efectos del párrafo anterior, se estará a lo siguiente:

- I. Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, el capital o el control de la otra, o cuando una persona o un grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a esta fracción se consideren partes relacionadas de dicho integrante.
- II. Se considera donante a aquél que transmite de manera gratuita, efectivo o bienes a una organización civil o a un fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles del ISR en los

mismos términos y requisitos que señala la Ley del ISR.

Los requisitos a que se refieren las fracciones IV y V de este artículo, deberán constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

En todos los casos, las donatarias autorizadas deberán cumplir con los requisitos de control administrativo y de transparencia, que al efecto establezcan el Reglamento de esta Ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento de la Ley del ISR

Artículo 36. Para efectos d artículo 27, fracción I de la Ley, se considera que los donativos cumplen con los requisitos a que se refiere dicho precepto, cuando en el ejercicio en el que se otorgue el donativo, las donatarias sean de las incluidas en la lista de las personas autorizadas para recibir donativos, que al efecto publique el SAT en el Diario Oficial de la Federación y en su página electrónica, excepto tratándose de la Federación, entidades federativas y municipios, así como sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la Ley, o de programas de escuela empresa.

Asimismo, las asociaciones, sociedades civiles o instituciones que se constituyan y funcionen exclusivamente para la realización de obras o servicios públicos que corresponda efectuar a la Federación, las entidades federativas o los municipios, podrán obtener la autorización para recibir donativos deducibles. Dichas asociaciones, sociedades civiles o instituciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 82, párrafos sexto y séptimo de la Ley, para obtener la referida autorización.

Artículo 131. Quienes reciban donativos de acuerdo a lo previsto por el artículo 27, fracción I de la Ley y los artículos 36 y 134 de este Reglamento, excepto la Federación, entidades o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la Ley, deberán solicitar autorización ante el SAT.

Al presentar la solicitud de autorización a que se refiere el párrafo anterior acompañarán la siguiente documentación:

I. Escritura constitutiva y estatutos que la rigen.

II. Documento que acredite que se encuentran en el supuesto que establece el artículo 27, fracción I de la Ley.

Las instituciones de asistencia o de beneficencia presentarán la constancia que las acredita como tales, expedida por las autoridades competentes conforme a las leyes de la materia.

Las asociaciones, instituciones y organizaciones que destinen la totalidad de los donativos recibidos y, en su caso, los rendimientos, para obras y servicios públicos o a cualquiera de las instituciones, sociedades o asociaciones citadas anteriormente, presentarán el convenio celebrado al efecto con la beneficiaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar o no renovar las autorizaciones para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, a las entidades que incumplan los requisitos o las obligaciones que en su carácter de donatarias autorizadas deban cumplir conforme a las disposiciones fiscales, mediante resolución notificada personalmente. Dicho órgano desconcentrado publicará los datos de tales entidades en el Diario Oficial de la Federación y en su página de Internet.

RM 2016 / Solicitud de nueva autorización para recibir donativos deducibles, en caso de pérdida de vigencia, revocación o no renovación

Regla 3.10.13. Cuando la autorización para recibir donativos deducibles no haya mantenido su vigencia por falta de cumplimiento de obligaciones fiscales, haya sido revocada o no renovada, la organización civil o fideicomiso podrá presentar solicitud de nueva autorización en los términos señalados en la ficha de trámite 17/ISR denominada "Solicitud de nueva autorización para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

El SAT, podrá emitir nueva autorización para recibir donativos, siempre que la organización civil o fideicomiso acredite cumplir nuevamente con los supuestos y requisitos establecidos para tal efecto.

RM 2016 / Causas de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles

Regla 3.10.15. Para los efectos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR, se considera que las entidades autorizadas para recibir donativos deducibles incumplen los requisitos o las obligaciones que en su carácter de donatarias autorizadas deban cumplir cuando:

- I. Destinen sus activos a fines distintos al del objeto social autorizado al que se refiere la regla 3.10.6., fracción I.
- II. Directamente o a través de la figura del fideicomiso o por conducto de terceros:
 - a) Constituyen o financien a personas morales o fideicomisos.
 - b) Adquieren acciones, fuera de los mercados reconocidos a que se refiere el artículo 16-C fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.
 - c) Adquieren certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, partes sociales, participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.
 - d) Adquieren acciones emitidas por personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 179, quinto párrafo de la Ley, tanto residentes en México, como en el extranjero.

No se considera causal de revocación, cuando las personas morales o los fideicomisos a que se refiere el inciso a) de la presente fracción

cuenten con autorización para recibir donativos deducibles.

- III. No expedir las facturas electrónicas que amparen los donativos recibidos o expedir facturas electrónicas de donativos deducibles para amparar cualquier otra operación distinta de la donación.
- IV. Todos aquellos hechos que constituyan incumplimiento a las obligaciones o requisitos que establezcan las disposiciones fiscales y que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código, en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder el SAT.
- V. Cuando sea publicado en la lista a que se refiere el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF.

RM 2016 / Procedimiento que el SAT debe seguir para llevar a cabo la revocación de la autorización para recibir donativos deducibles

Regla 3.10.16. Para los efectos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR y la regla 3.10.15., se estará al siguiente procedimiento:

- I. El SAT emitirá oficio a través del cual dé a conocer los hechos atribuidos que obren en el expediente administrativo de la organización civil o fideicomiso autorizado de que se trate; otorgándole para ello un plazo de 10 días hábiles siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación del mismo, a fin de manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, aportando la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los mismos.
- II. El SAT admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional a cargo de las autoridades. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del CFF.

III. Agotado el término a que se refiere la fracción I de la presente regla, con vista en los elementos que obren en el expediente y los aportados por la organización civil o fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles sujeto a procedimiento, el SAT emitirá la resolución correspondiente en un plazo que no excederá de tres meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo antes señalado, o, en su caso, a partir del día en que se haya interrumpido el mismo derivado de su cumplimiento.

IV. La resolución derivada del procedimiento se notificará de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.

Asimismo, en caso de que sea revocada la autorización para recibir donativos deducibles, el SAT dará a conocer los datos de la organización civil o fideicomiso de que se trate en el Anexo 14 de la RMF correspondiente, así como en su página de internet de conformidad con lo dispuesto en la regla 3.10.3.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de las personas a las que se refieren los artículos 79, fracciones VI, X, XII y XXV, y 84 de esta Ley, salvo las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, a las que se les revoque o no se les renueve la autorización, a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución correspondiente y con motivo de ésta, podrán entregar donativos a donatarias autorizadas sin que les sea aplicable el límite establecido por el artículo 27, fracción I, último párrafo de esta Ley durante el ejercicio en el que se les revoque o no se les renueve la autorización.

RLISR Artículo 133. *Los fideicomisos cuyas finalidades sean exclusivamente de las señaladas en los artículos 79, fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV, 82, párrafo penúltimo, 83 y 84 de la Ley, así como 36, segundo párrafo y 134 de este Reglamento, podrán ser autorizados para recibir donativos deducibles del Impuesto, siempre que cumplan con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales.*

Las instituciones fiduciarias deberán cumplir con todas las obligaciones fiscales que tendrían las asociaciones o sociedades civiles autorizadas para los mismos efectos.

Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Destinen la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas.
- b) Los establecidos en este artículo, salvo lo dispuesto en su fracción I.

RLISR Artículo 139. *Se les aplicará el régimen de personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley, a aquellas personas morales señaladas en el artículo 82, párrafo penúltimo de la Ley.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable a las asociaciones, sociedades civiles, instituciones u organizaciones que se constituyan y funcionen exclusivamente para la realización de obras o servicios públicos que corresponda efectuar a la Federación, las entidades federativas o los municipios, autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley y de este Reglamento.

El requisito a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior deberá constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

OTORGAMIENTO DE BECAS

Artículo 83. Las asociaciones o sociedades civiles, que se constituyan con el propósito de otorgar becas podrán obtener autorización para recibir donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que las becas se otorguen para realizar estudios en instituciones de enseñanza que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación o, cuando se trate de instituciones del extranjero, éstas se encuentren reconocidas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

- II. Que las becas se otorguen mediante concurso abierto al público en general y su asignación se base en datos objetivos relacionados con la capacidad académica del candidato.
- III. Que cumplan con los requisitos a los que se refieren las fracciones II a VIII del artículo 82 de esta Ley.

PROGRAMAS DE ESCUELA EMPRESA

Artículo 84. Los programas de escuela empresa establecidos por instituciones que cuenten con autorización de la autoridad fiscal, serán contribuyentes de este impuesto y la institución que establezca el programa será responsable solidaria con la misma.

Los programas mencionados podrán obtener autorización para constituirse como empresas independientes, en cuyo caso considerarán ese momento como el de inicio de actividades.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá las obligaciones formales y la forma en que se efectuarán los pagos provisionales, en tanto dichas empresas se consideren dentro de los programas de escuela empresa.

Los programas de escuela empresa a que se refiere este artículo, podrán obtener autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 82 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.

***RLISR Artículo 141.** Para efectos del artículo 84 de la Ley, los programas de escuela empresa que no tengan personalidad jurídica propia y sean parte del plan de estudios u objeto de una institución autorizada para recibir donativos deducibles del Impuesto, no serán contribuyentes de dicho Impuesto, conforme a lo siguiente:*

- I. La donataria autorizada considerará como propias las actividades del programa escuela empresa y cumplirá las obligaciones fiscales correspondientes de conformidad con el Título III de la Ley, y*
- II. Los donativos previstos en los artículos 27, fracción I, inciso f) y 151, fracción III, inciso f) de la Ley, serán recibidos en todo caso por la propia donataria autorizada.*

Para efectos del párrafo primero del artículo 84 de la Ley, por autorización del programa escuela empresa, se entiende la misma autorización para recibir donativos deducibles del Impuesto.

SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE RENTA VARIABLE

Artículo 85. Para los efectos de los artículos 80 y 88 de esta Ley, los fondos de inversión de renta variable que distribuyan dividendos percibidos de otras sociedades deberán llevar una cuenta de dividendos netos.

La cuenta a que se refiere este artículo se integrará con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los pagados a sus integrantes, provenientes de dicha cuenta. Para los efectos de este artículo, no se incluyen los dividendos en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los treinta días siguientes a su distribución. El saldo de la cuenta prevista en este artículo se actualizará en los términos del artículo 77 de esta Ley.

OBLIGACIONES DIVERSAS

Artículo 86. Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- I. Llevar los sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley y efectuar registros en los mismos respecto de sus operaciones.

Código Fiscal de la Federación

Artículo 28. *Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:*

- I. *La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación*

comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

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

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

- 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.*
- 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.*
- 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.

Reglamento del CFF checar artículos 29 al 37

RM 2016 / Sujetos no obligados a llevar contabilidad en los términos del CFF

Regla 2.8.1.1. Para los efectos de los artículos 28 del CFF, 86, fracción I de la Ley del ISR, 32, fracción I de la Ley del IVA, 19, fracción I de la Ley del IEPS y 14 de la LIF para 2015, no estarán obligados a llevar los sistemas contables de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR, la Federación, las entidades federativas, los municipios, los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, ni las entidades de la Administración Pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, que estén sujetos a la Ley General de Contabilidad Gubernamental, así como las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación y el FMP.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior únicamente llevaran dichos sistemas contables respecto de:

- a) Actividades señaladas en el artículo 16 del CFF;
- b) Actos que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos; o bien,
- c) Actividades relacionadas con su autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR.

RM 2016 / Contabilidad electrónica para donatarias autorizadas

Regla 2.8.1.2. Para los efectos de los artículos 28 del CFF, 86, fracción I de la Ley del ISR, 32, fracción I de la Ley del IVA y 19, fracción I de la Ley del IEPS, las sociedades y asociaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles a que se

refiere el Título III de la Ley del ISR, que hubieren percibido ingresos en una cantidad igual o menor a \$2'000,000.00, y que estos ingresos no provengan de actividades por las que deban determinar el impuesto que corresponda en los términos del artículo 80, último párrafo de la misma Ley, deberán ingresar a la aplicación electrónica "Mis cuentas", disponible a través de la página de Internet del SAT, para lo cual deberán utilizar su clave en el RFC y Contraseña.

Una vez que se haya ingresado a la aplicación, las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles capturarán los datos correspondientes a sus ingresos y gastos, debiendo emitir los comprobantes fiscales respectivos en la misma aplicación. Los ingresos y gastos amparados por un CFDI, se registrarán de forma automática en la citada aplicación.

En dicha aplicación podrán consultarse tanto la relación de ingresos y gastos capturados, como los comprobantes fiscales emitidos por éste.

Los contribuyentes que presenten sus registros de ingresos y gastos bajo este esquema, podrán utilizar dicha información a efecto de realizar la integración y presentación de su declaración.

- II. Expedir y recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

De conformidad con la reforma fiscal al CFF para 2014, los únicos comprobantes fiscales son los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) en consecuencia los contribuyentes del Título III están obligados a expedir CFDI lo anterior de conformidad con los artículo 29 y 29-A del CFF, aunque será necesario verificar si mediante reglas de carácter general el SAT otorga alguna facilidad al respecto.

Reglamento de la Ley del ISR

Artículo 128. *Las personas morales y las fiduciarias respecto del fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles,*

deberán utilizar los comprobantes de donativos únicamente para amparar dicha operación, debiendo expedir los que correspondan a facturas, notas de crédito y de cargo, recibos de honorarios, de arrendamiento, por servicios y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, con todos los requisitos previstos en las disposiciones fiscales para amparar cualquier otra operación diferente a la donación, y realizar todos los asientos derivados de la realización de sus actividades en una misma contabilidad.

- III.** Presentar en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante.

Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar declaración anual en los términos de las disposiciones fiscales correspondientes, cuando hayan presentado la información a la que están obligados en la página de Internet del SAT por los impuestos a que esté afecto y que acrediten su cumplimiento con el acuse de recibo que contenga la cadena original y el sello digital que emita el SAT, así como en los casos en los que exista cantidad a su cargo, hayan efectuado el pago y que acrediten su cumplimiento con el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales que contenga la cadena original y el sello digital que emita la institución de crédito autorizada. Lo anterior mediante el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales (DEM), tratándose de personas morales o el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas (DeclaraSAT), el cual se descarga en forma gratuita en la página de Internet del SAT.

- IV.** Proporcionar a sus integrantes constancia y comprobante fiscal en el que se señale el monto del remanente distribuible, en su caso.
- V.** Expedir las constancias y el comprobante fiscal y proporcionar la información a que se refiere la fracción III del artículo 76 de esta Ley; retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir el

comprobante respectivo, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de esta Ley. Deberán cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 99 de la misma Ley, cuando hagan pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Título IV Capítulo I del del presente ordenamiento.

RM 2016 / Emisión de comprobantes y constancias de retenciones de contribuciones a través de CFDI

Regla 2.7.5.4. Para los 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 y 139, fracción I de la Ley del ISR, artículo 29, primer 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 3.1.13., fracción I, último párrafo, las constancias de retenciones e información de pagos se emitirán mediante el documento electrónico incluido en el Anexo 20. Asimismo, las constancias de retención podrán emitirse 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 comprobante fiscal 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 comprobante fiscal 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.

RM 2016 / Opción para expedir constancias o copias a terceros de declaraciones informativas

Regla 2.8.1.13. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo que deban expedir constancias o copias

en términos de los artículos 76, fracciones III y XI, inciso b); 86, fracción V; 99, fracciones VI y VII; 110, fracción VIII; 117, último párrafo y 139, fracción I de la Ley del ISR y Noveno, fracción X de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR; utilizarán, la impresión de los anexos 1, 2 y 4, 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.

Los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen quedan relevados de cumplir con las obligaciones establecidas en las fracciones I y II de este artículo, excepto por aquellas actividades que de realizarse por otra persona quedarían comprendidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. Quedan relevadas de cumplir con las obligaciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo las personas señaladas en el artículo 79 de esta Ley que no determinen remanente distribuible.

Las personas a que se refieren las fracciones V a XIX y XXV del artículo 79 de esta Ley, así como las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y los fondos de inversión a que se refiere este Título, presentarán declaración anual en la que informarán a las autoridades fiscales de los ingresos obtenidos y de las erogaciones efectuadas. Dicha declaración deberá presentarse a más tardar el día 15 de febrero de cada año.

Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir comprobantes fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley, así como llevar contabilidad y conservarla de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

La Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir comprobantes fiscales cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de ley.

Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior.

Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, la Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que

por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación y los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley están obligados a expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por concepto de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, 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 del Trabajo.

Cuando se disuelva una persona moral de las comprendidas en este Título, las obligaciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, se deberán cumplir dentro de los tres meses siguientes a la disolución.

Autorización a las organizaciones civiles y fideicomisos para recibir donativos deducibles

RMF 2016 Regla 3.10.2. El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y 151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

- I.** Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, excepto los programas de escuela empresa, se darán a conocer a través del Anexo 14 publicado en el DOF y en el Portal del SAT. El Anexo referido contendrá los siguientes datos:
 - a)** Rubro autorizado.
 - b)** Denominación o razón social.
 - c)** Clave en el RFC.

La información que contendrá dicho Anexo será la que las organizaciones civiles y fiduciaria, respecto del fideicomiso de que se trate, manifiesten ante el RFC y la AGSC.

Las organizaciones civiles y fideicomisos que reciban la constancia de autorización antes mencionada, estarán en posibilidad de recibir

donativos deducibles así como de expedir sus CFDI, en los términos de las disposiciones fiscales.

Para obtener la constancia de autorización para recibir donativos deducibles del ISR, las organizaciones civiles y fideicomisos, deberán estar a lo dispuesto en la ficha de trámite 15/ISR denominada "Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

II En términos del artículo 36 Bis del CFF, la autorización para recibir donativos deducibles es de vigencia anual, por lo que, a efecto de que dicha autorización mantenga su vigencia para el ejercicio fiscal siguiente se deberá cumplir con las siguientes obligaciones y requisitos correspondientes al ejercicio inmediato anterior del que se trate:

- a) La prevista en la regla 3.10.11., y la ficha de trámite 19/ISR "Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación" contenida en el Anexo 1-A.
- b) La declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR.

III. Cuando las organizaciones civiles y fiduciarias, respecto del fideicomiso de que se trate, durante la vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles, presenten alguna promoción relacionada con dicha autorización, el SAT podrá validar que toda la documentación cumpla con los requisitos de las disposiciones fiscales vigentes y, en su caso, requerir el cumplimiento de dichos requisitos.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, el SAT requerirá a la

entidad promovente a fin de que en un plazo de veinte días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, el SAT procederá en los términos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR.

El plazo para cumplimentar los requisitos a que se refiere el párrafo anterior se podrá prorrogar hasta en tres ocasiones por periodos iguales, únicamente si la organización civil o fideicomiso lo solicita con anterioridad a la fecha en que venza el plazo dentro del cual debió cumplir el requerimiento.

- IV.** Las organizaciones civiles y fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles, deberán informar sobre los siguientes cambios o situaciones: el cambio de domicilio fiscal, de denominación o razón social, clave en el RFC, fusión, extinción, liquidación o disolución, modificación en sus estatutos o de cualquier otro requisito que se hubiere considerado para otorgar la autorización respectiva; nuevo nombramiento de representante legal, actualización de teléfono con clave lada, actualización de domicilio de los establecimientos, de correo electrónico, así como la actualización del documento vigente que acredite sus actividades. Todo lo anterior deberá informarse dentro de los diez días siguientes a aquél en que se dio el hecho y conforme a lo señalado en la ficha de trámite 16/ISR "Avisos para la actualización del padrón y directorio de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE DEUDA

Artículo 87. Los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus integrantes o accionistas acumularán los ingresos por intereses devengados a su favor por dichos fondos.

Ley de Fondos de Inversión

Artículo 24. Los fondos de inversión en instrumentos de deuda operarán exclusivamente con Activos Objeto de Inversión cuya naturaleza corresponda a valores, títulos o documentos representativos de una deuda a cargo de un tercero, a los cuales se les designará para efectos de este capítulo como Valores.

Los ingresos por intereses devengados acumulables a que se refiere el párrafo anterior serán en términos reales para las personas físicas y nominales para las morales, y serán acumulables en el ejercicio en el que los devengue dicho fondo, en la cantidad que de dichos intereses corresponda a cada uno de ellos de acuerdo a su inversión.

El interés nominal es un índice utilizado para medir la rentabilidad de los ahorros o también el costo de un crédito. Se expresa generalmente como un porcentaje.

Dada una cantidad de dinero y un plazo o término para su devolución o su uso, el tipo de interés indica qué porcentaje de ese dinero se obtendría como beneficio, o en el caso de un crédito, qué porcentaje de ese dinero habría que pagar. Es habitual aplicar el interés sobre periodos de un año, aunque se pueden utilizar periodos diferentes como un mes o el número días. El tipo de interés puede medirse como el tipo de interés nominal o como la tasa anual equivalente. Ambos números están relacionados aunque no son iguales

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 134 tercer párrafo

Se considera interés real, el monto en el que los intereses excedan al ajuste por inflación. Para estos efectos, el ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio diario de la inversión que genere los intereses, por el factor que se obtenga de restar la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo de la inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del periodo. Cuando el cálculo a que se refiere este párrafo se realice por un periodo inferior a un mes o abarque fracciones de mes, el incremento porcentual del citado índice para dicho periodo o fracción de

mes se considerará en proporción al número de días por el que se efectúa el cálculo.

El saldo promedio de la inversión será el saldo que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados.

Cuando el ajuste por inflación a que se refiere este precepto sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará como pérdida. La pérdida se podrá disminuir de los demás ingresos obtenidos en el ejercicio, excepto de aquéllos a que se refieren los Capítulos I y II de este Título. La parte de la pérdida que no se hubiese podido disminuir en el ejercicio, se podrá aplicar, en los cinco ejercicios siguientes hasta agotarla, actualizada desde el último mes del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del ejercicio en el que aplique o desde que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se aplique, según corresponda.

Los intereses devengados a favor de los accionistas de los fondos de inversión en instrumentos de deuda serán la suma de las ganancias percibidas por la enajenación de sus acciones emitidas por dichos fondos y el incremento de la valuación de sus inversiones en el mismo fondo al último día hábil del ejercicio de que se trate, en términos reales para personas físicas y nominales para personas morales, determinados ambos conforme se establece en el artículo 88 de esta Ley.

Las personas morales integrantes de dichos fondos estarán a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de esta Ley respecto de las inversiones efectuadas en este tipo de fondos.

Los fondos de inversión a que se refiere el primer párrafo de este artículo deberán enterar mensualmente, a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes en que se devengue el interés gravado, el impuesto a que se refiere el artículo 54 de esta Ley, que corresponda a sus integrantes o accionistas. Las personas que paguen intereses a dichos fondos quedarán relevadas de efectuar la retención a que se refiere el artículo 54 de esta Ley.

El artículo 54 de la Ley señala una mecánica consistente en aplicar sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses la tasa que al efecto establezca el Congreso de la

Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación, que históricamente y para 2014 resuelta del 0.60%

RM 2016 / Tasa anual de retención de ISR por intereses

Regla 3.5.4. Para los efectos de los artículos 54, 87 y 135 de la Ley del ISR y 21 de la LIF, se entenderá que la tasa de retención establecida en el último de los preceptos citados es anual; por lo anterior, la retención a que se refieren dichas disposiciones legales se efectuará aplicando la tasa establecida por el Congreso de la Unión en la proporción que corresponda al número de días en que se mantenga la inversión que dé lugar al pago de los intereses.

Las instituciones que componen el sistema financiero podrán optar por efectuar la retención a que se refiere el párrafo anterior, multiplicando la tasa de 0.00139% por el promedio diario de la inversión que dé lugar al pago de los intereses, el resultado obtenido se multiplicará por el número de días a que corresponda a la inversión de que se trate. RM 2016 / Retención del ISR diario por sociedades de inversión multiserries

Regla 3.5.5. Para los efectos de los artículos 54, 55, 87, 88, 89 y 135 de la Ley del ISR, los fondos de inversión que dividan su capital variable en varias clases y series de acciones con derechos y obligaciones especiales para cada una de ellas, retendrán el ISR diario a que se refiere el artículo 87, sexto párrafo de la Ley citada, por los intereses gravados que se devenguen y correspondan a sus integrantes o accionistas, aplicando al final de cada día el siguiente procedimiento:

- I. Identificarán el costo o el valor nominal de los instrumentos de deuda que devenguen intereses que estén gravados y exentos conforme a las disposiciones fiscales, de la cartera del fondo de inversión de que se trate.

-
- II. Dividirán la tasa a que se refiere el artículo 54, primer párrafo de la Ley del ISR, entre el número de días naturales del ejercicio de que se trate.
 - III. Multiplicarán el resultado de la fracción II, por el costo o el valor nominal de los instrumentos de deuda que devenguen intereses que estén gravados, de la cartera del fondo de inversión de que se trate.
 - IV. Multiplicarán el resultado de la fracción II, por el costo o el valor nominal de los instrumentos de deuda que devenguen intereses que estén exentos conforme a las disposiciones fiscales, de la cartera del fondo de inversión de que se trate.
 - V. Dividirán el resultado de la fracción III, entre el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate.
 - VI. Dividirán el resultado de la fracción IV, entre el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate.
 - VII. Multiplicarán el resultado de la fracción V, por el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate, que sean propiedad de personas morales.
 - VIII. Multiplicarán el resultado de la fracción VI, por el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate, que sean propiedad de personas morales.
 - IX. Sumarán los resultados de las fracciones VII y VIII.
 - X. Dividirán el resultado de la fracción IX, entre el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate, que sean propiedad de personas morales.
 - XI. Multiplicarán el resultado de la fracción V, por el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate, que sean propiedad de cada persona física. El resultado de esta

fracción será el ISR diario por los intereses gravados que correspondan a dicha persona.

XII. Multiplicarán el resultado de la fracción X, por el número de acciones en circulación del fondo de inversión de que se trate, que sean propiedad de cada persona moral. El resultado de esta fracción será el ISR diario por los intereses gravados que correspondan a dicha persona.

Quienes presten los servicios de distribución de acciones a las sociedades a que se refiere esta regla, deberán proporcionarles la información necesaria para que apliquen el procedimiento anterior.

Conforme al artículo 87, quinto párrafo de la Ley del ISR, los fondos de inversión no efectuarán la retención a que se refiere el artículo 54, primer párrafo de la misma Ley, tratándose de intereses que se devenguen a su favor y que correspondan a sus integrantes o accionistas, siempre que éstos se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 54, segundo párrafo de la Ley del ISR.RM 2016 / Obligación de enterar y retener el ISR por sociedades de inversión

Regla 3.5.6. Los fondos de inversión que tengan como accionistas a otros fondos de inversión, retendrán y enterarán, según corresponda, el impuesto a que se refiere el artículo 54 de la Ley del ISR, aplicando lo establecido en el artículo 87 de la misma Ley y en la regla 3.16.5. Para estos efectos, deberán proporcionar a sus accionistas fondos de inversión, la información a que se refiere el artículo 89 de la Ley del ISR a más tardar el 15 de febrero de cada año. Asimismo, estos últimos fondos dentro de la constancia a que se refiere el artículo 89 de la Ley del ISR deberán consignar el impuesto retenido diario que pueda ser acreditado.

Para calcular el impuesto retenido diario acreditable correspondiente a cada accionista, el fondo de inversión que invierta en otros fondos de inversión

estará a lo dispuesto en el artículo 87, octavo párrafo de la citada Ley, considerando para estos efectos que el impuesto retenido diariamente en los segundos fondos, es el impuesto correspondiente a los intereses devengados gravados diarios. La cantidad del impuesto retenido acreditable deberá quedar asentada en el estado de cuenta, constancia, ficha o aviso de liquidación que al efecto expida el fondo de inversión conforme a lo establecido en el artículo 89 de la Ley del ISR.

Para los efectos del artículo 87, quinto y penúltimo párrafos de la Ley del ISR, los fondos de inversión que inviertan en acciones de otros fondos de inversión, podrán no retener el impuesto a que se refiere el artículo 54 de la misma Ley, por los intereses que correspondan a su inversión en esos fondos de inversión. Por las demás inversiones que realicen, deberán retener y enterar el impuesto a que se refiere el citado artículo 54, de acuerdo a lo establecido en dicho precepto y demás aplicables del mencionado ordenamiento. RM 2016 / Entero del ISR por parte de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda

Regla 3.16.5. Para los efectos del artículo 87, quinto párrafo de la Ley del ISR, los fondos de inversión en instrumentos de deuda que tengan accionistas personas físicas y residentes en el extranjero, podrán no enterar el impuesto a que se refiere el artículo 54 de la misma Ley por los títulos de deuda en su portafolio que estén exentos para dichas personas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 166, vigésimo párrafo, apartado d. de la citada Ley, así como la fracción XXIX del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de

Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y de la regla 3.16.9.

La retención efectuada conforme al artículo 166 de la misma Ley a los ingresos por la enajenación de una acción emitida por el referido fondo, propiedad de un residente en el extranjero, se hará sólo por la proporción que representen los intereses devengados gravados respecto del interés devengado por el total de los títulos contenidos en la cartera del fondo durante el periodo que el residente en el extranjero haya mantenido la acción que enajena. Se entiende que son títulos gravados todos aquellos que no cumplen con las condiciones para la exención establecida en el artículo transitorio mencionado en el primer párrafo de esta regla.

Contra el entero de la retención a que se refiere el párrafo anterior, se podrá acreditar la retención que en su caso hubiera efectuado el fondo en los términos de los artículos 54 y 87 de la Ley del ISR, correspondiente a las acciones que se enajenan. Cuando exista una diferencia a favor del contribuyente, el fondo la reembolsará al inversionista que enajena y la podrá acreditar contra el impuesto a que se refiere el artículo 54 de la Ley del ISR que mensualmente debe de enterar conforme al artículo 87 de esa Ley.

Los fondos de inversión en instrumentos de deuda que tengan accionistas personas morales y residentes en el extranjero, deberán enterar mensualmente el impuesto a que se refiere el artículo 54 de la misma Ley por la totalidad de los títulos contenidos en su portafolio y en el caso en que dicho portafolio contenga títulos exentos para los residentes extranjeros de acuerdo a la regla 3.16.9., se podrá aplicar el mecanismo de acreditamiento y de reembolso indicado en el párrafo

anterior para los inversionistas residentes en el extranjero que enajenen acciones de dicho fondo.

Para los efectos del artículo 87, penúltimo párrafo de la referida Ley, los fondos de inversión de renta variable que tengan inversionistas personas físicas, morales y residentes en el extranjero, podrán aplicar lo dispuesto en los párrafos primero, segundo y tercero de esta regla. Cuando estos fondos tengan sólo integrantes personas morales y residentes en el extranjero, deberán aplicar lo dispuesto en el cuarto párrafo de esta regla

Para los efectos del artículo 87 de la Ley del ISR, segundo y penúltimo párrafos, los intereses nominales devengados a favor de las personas morales serán acumulables conforme se devenguen para los efectos de los pagos provisionales mensuales a que se refiere el artículo 14 de la misma Ley

El impuesto mensual a que se refiere el párrafo anterior será la suma del impuesto diario que corresponda a la cartera de inversión sujeto del impuesto del fondo de inversión y se calculará como sigue: en el caso de títulos cuyo rendimiento sea pagado íntegramente en la fecha de vencimiento, lo que resulte de multiplicar el número de títulos gravados de cada especie por su costo promedio ponderado de adquisición multiplicado por la tasa a que se refiere el artículo mencionado en el párrafo anterior y, en el caso de los demás títulos a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, lo que resulte de multiplicar el número de títulos gravados de cada especie por su valor nominal, multiplicado por la misma tasa.

El impuesto enterado por los fondos de inversión en los términos del párrafo anterior será acreditable para sus integrantes o accionistas contribuyentes del Título II y Título IV de la Ley contra sus pagos provisionales o definitivos, siempre que acumulen a sus demás ingresos del ejercicio los intereses gravados devengados por sus inversiones en dichos fondos de inversión.

Para determinar la retención acreditable para cada integrante o accionista, los fondos de inversión en instrumentos de deuda deberán dividir el impuesto correspondiente a los intereses devengados gravados diarios entre el número de acciones en circulación al final de cada día. El monto del impuesto diario por acción se multiplicará por el número de acciones en poder del accionista al final de cada día de que se trate. Para tal efecto, la

cantidad del impuesto acreditable deberá quedar asentada en el estado de cuenta, constancia, ficha o aviso de liquidación que al efecto se expida.

Determinación de la retención acreditable

ISR correspondiente a los intereses devengados gravados diarios

(/)

Número de acciones en circulación al final de cada día.

(=)

ISR diario por acción

(x)

Número de acciones en poder del accionista al final de cada día de que se trate

(=)

ISR acreditable deberá quedar asentada en el estado de cuenta, constancia, ficha o aviso de liquidación que al efecto se expida.

Los fondos de inversión de renta variable a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus integrantes o accionistas aplicarán a los rendimientos de estos fondos el régimen que le corresponda a sus componentes de interés, de dividendos y de ganancia por enajenación de acciones, según lo establecido en este artículo y demás aplicables de esta Ley.

Las personas físicas integrantes de los fondos referidas en el párrafo anterior acumularán solamente los intereses reales gravados devengados a su favor por el mismo fondo, provenientes de los títulos de deuda que contenga la cartera de dicho fondo, de acuerdo a la inversión en ella que corresponda a cada uno de sus integrantes.

La parte correspondiente a los intereses reales del ingreso diario devengado en el ejercicio a favor del accionista persona física, se calculará multiplicando el ingreso determinado conforme al artículo 88 de esta Ley por el factor que resulte de dividir los intereses gravados devengados diarios a favor del fondo de inversión entre los ingresos totales diarios del mismo fondo durante la tenencia de las acciones por parte del accionista. Los ingresos totales incluirán la valuación de la tenencia accionaria de la cartera del fondo en la fecha de enajenación de la acción emitida por el mismo fondo o al último día hábil del ejercicio que se trate, según corresponda.

Las personas morales integrantes o accionistas de los fondos de inversión de renta variable determinarán los intereses devengados a su favor por sus inversiones en dichos fondos sumando las ganancias percibidas por la enajenación de sus acciones y el incremento de la valuación de sus inversiones en el mismo fondo al último día hábil del ejercicio de que se trate, en términos nominales, determinados ambos tipos de ingresos conforme se establece en el artículo 88 de esta Ley, y estarán a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la misma Ley respecto de las inversiones efectuadas en este tipo de fondos.

Los fondos de inversión de renta variable efectuarán mensualmente la retención del impuesto en los términos del artículo 54 de esta Ley por el total de los intereses gravados que se devenguen a su favor y lo enterarán a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes en que se devenguen. Para estos efectos, estarán a lo dispuesto en el sexto párrafo de este artículo. La retención correspondiente a cada integrante del fondo se determinará conforme a lo establecido en el octavo párrafo de este artículo y será acreditable para sus integrantes o accionistas contribuyentes del Título II y Título IV de la Ley contra sus pagos provisionales o definitivos, siempre que acumulen a sus demás ingresos del ejercicio los intereses gravados devengados por sus inversiones en dichos fondos de inversión. Las personas que paguen intereses a dichos fondos quedarán relevadas de efectuar la retención a que se refiere el artículo 54 de esta Ley.

Los integrantes o accionistas de los fondos de inversión a que se refiere este artículo y el artículo 88 del presente ordenamiento, que sean personas físicas, podrán en su caso deducir la pérdida que se determine conforme al quinto párrafo del artículo 134 de esta Ley, en los términos de dicha disposición.

INTEGRANTES O ACCIONISTAS DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE DEUDA

Artículo 88. Los integrantes o accionistas personas físicas de los fondos de inversión en instrumentos de deuda o de los fondos de inversión de renta variable acumularán en el ejercicio los ingresos que obtengan por los intereses generados por los instrumentos gravados que formen parte de la cartera de dichos fondos conforme al artículo 87 de esta Ley. Dicho ingreso será calculado por las operadoras, distribuidoras o administradoras de los fondos, según corresponda.

Opción para las Administradoras de Fondos para el Retiro de no determinar la ganancia acumulable

RMF 2016 Regla 3.10.1. Las Administradoras de Fondos para el Retiro podrán no determinar la ganancia acumulable derivada de la liquidación de acciones que realicen con motivo de la transferencia de activos financieros entre fondos de inversión especializados en fondos para el retiro, administradas por dichas instituciones, siempre que la citada transferencia se efectúe de conformidad con la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y con las disposiciones de carácter general que para tales efectos emita la CONSAR. Para estos efectos, en el caso de que se origine una pérdida por la liquidación de acciones antes referida, esta pérdida no será deducible.

Para los efectos de esta regla el costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas por el traspaso de activos financieros de un fondo de inversión especializada en fondos para el retiro a otra, será el monto equivalente al costo comprobado de adquisición que tenían las acciones liquidadas con motivo del citado traspaso, al momento de dicha operación.

El costo comprobado de adquisición por acción de las acciones adquiridas por la transferencia de activos financieros de un fondo de inversión de inversión especializada en fondos para el retiro a otra, será el que resulte de dividir el costo comprobado de adquisición correspondiente al total de las acciones liquidadas con motivo de la transferencia de los activos financieros a que se refiere el párrafo anterior, entre el número total de acciones adquiridas por el fondo de inversión especializada en fondos para el retiro a la que se transfieran dichos activos financieros.

Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por fondos de inversión de renta variable, cuyo objeto

sea la adquisición y venta de activos objeto de inversión con recursos provenientes de la colocación de las acciones representativas de su capital social entre el público inversionista, previstas en la Ley de Fondos de Inversión, determinarán sumando o disminuyendo, según corresponda, la ganancia o pérdida obtenida en el ejercicio que derive de la enajenación de acciones de cada fondo de inversión realizadas por dicha persona física. Dichas personas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa del 10% a la ganancia obtenida en el ejercicio. El impuesto pagado se considerará como definitivo.

Cálculo del 10% de ISR adicional y definitivo en el caso de personas físicas por las ganancias netas del ejercicio.

Ganancias anuales en la enajenación de acciones

(-)

Pérdidas anuales en la enajenación de acciones

(=)

Ganancia neta del ejercicio

(x)

Tasa del 10%

(=)

ISR definitivo

RM 2016 / Procedimiento para determinar el precio de los activos objeto de inversión de renta variable

Regla 3.2.19. Para los efectos del artículo 88, segundo y tercer párrafos de la Ley del ISR, los fondos de inversión de renta variable que dividan su capital variable en varias clases y series de acciones determinarán el precio de dicha sociedad correspondiente a los activos objeto de inversión de renta variable de la siguiente manera:

- I. Para los efectos del Artículo Noveno fracción XXXIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicada en el DOF, el 11 de diciembre de 2013, en el caso de las adquisiciones de las acciones de fondos de inversión de renta variable que se hayan

realizado con anterioridad al 1 de enero de 2014, en lugar de considerar el precio de cada activo objeto de inversión de renta variable en la fecha de adquisición, para determinar la ganancia o pérdida derivadas de la enajenación de acciones, se podrá optar por realizar dicha determinación conforme a lo siguiente:

- a) Por clases y series de acciones identificarán los activos objeto de inversión de renta variable al 31 de diciembre de 2013.
- b) Determinarán el valor promedio que resulte de los últimos veintidós precios de cierre inmediatos anteriores al 1 de enero del 2014 de cada uno de los activos identificados en el inciso anterior. Si en los últimos veintidós días inmediatos anteriores al 1 de enero del 2014 los activos objeto de inversión de renta variable estuvieron sujetos a una Oferta Pública de Adquisición de Acciones, Oferta Pública de Compra de Acciones, Oferta Pública Mixta o se hayan efectuado con ellos operaciones de registro o cruces protegidos, en lugar de utilizar el promedio de los últimos veintidós precios de cierre se considerarán los precios de cierre observados en los seis meses anteriores al 1 de enero del 2014. El valor promedio de cada una de las emisoras será proporcionado por un proveedor de precios autorizado por la CNBV, siempre que los precios que se determinen sean del conocimiento de las instituciones de crédito y casas de bolsa conforme a la Ley del Mercado de Valores y no sean susceptibles de ser manipulados.
- c) Por clase y serie el valor del activo objeto de inversión de renta variable al 31 de diciembre de 2013 será el resultado de

multiplicar el número de títulos de cada emisora por el valor promedio de que se trate determinado en el inciso anterior.

- II. Determinarán el resultado correspondiente a la ganancia o pérdida por enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de la misma, así como el correspondiente a la ganancia o pérdida que se obtenga en la celebración de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o a índices accionarios, disminuyendo los gastos diarios identificados con la operación de los activos objeto de inversión de renta variable; así como los gastos determinados en la fracción IV de esta regla del día de que se trate.

Para estos efectos, la cartera accionaria comprende los activos objeto de inversión de renta variable señalados en las fracciones I, II y III del primer párrafo del artículo 129 de la Ley del ISR.

- III. Dividirán la suma del valor de la cartera accionaria, así como el de las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o a índices accionarios, en la parte que corresponda a cada clase o serie accionaria en que se divida su capital contable, entre el valor de la cartera total, ambos valuados al final del día.
- IV. Por lo que se refiere a los gastos administrativos del total de la cartera del fondo de inversión, se multiplicarán los resultados obtenidos en la fracción III de esta regla, por el importe total de dichos gastos del día en que se trate para obtener la parte de los mismos y se adjudicará a cada clase o serie accionaria en que se divida su capital contable.
- V. El precio de los activos objeto de inversión de renta variable para los fondos de inversión que

tuvieran activos al 31 de diciembre del 2013, se determinará dividiendo respectivamente el resultado de la fracción I y el resultado obtenido en la fracción II, entre el número de acciones que integran cada clase o serie accionaria del día de que se trate. El precio de los activos objeto de inversión de renta variable para los fondos de inversión que inician operaciones, se determinará multiplicando el resultado de la fracción III por el capital contable final, entre el número de acciones que integran cada clase o serie accionaria del día de que se trate.

VI. Para los días subsecuentes el precio de los activos objeto de inversión de renta variable será el resultado de sumar el precio del día anterior determinado conforme la fracción V considerando el resultado obtenido de dividir el importe calculado en la fracción II entre el número de acciones que integran cada clase o serie accionaria del día de que se trate.

El fondo de inversión deberá proporcionar el precio de los activos objeto de inversión de renta variable por acción a los operadores, administradores o distribuidores, según se trate, y éstos a más tardar el 15 de febrero de cada año, deberán proporcionar a los integrantes o accionistas de las mismas, una constancia en la que se señale la ganancia o pérdida obtenida por dicha enajenación. La ganancia o pérdida obtenida por el contribuyente, derivada de la enajenación de acciones de cada fondo de inversión, se determinará disminuyendo al precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de venta de las acciones de dicho fondo de inversión, el precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de adquisición, actualizado por el periodo comprendido desde la fecha de adquisición y hasta la fecha de la venta.

RM 2016 / Disminución de las comisiones por intermediación y precio promedio de adquisición en la determinación de la ganancia o pérdida en la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta variable

Regla 3.2.20. Para efectos del artículo 88, tercer párrafo de la Ley del ISR para determinar la ganancia o pérdida obtenida por el contribuyente, derivada de la enajenación de acciones de cada fondo de inversión de renta variable, se podrá disminuir al precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de la venta de las acciones de dichos fondos de inversión, las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su venta, así como las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su adquisición.

Para determinar la ganancia o pérdida obtenida por el contribuyente cuando no enajene la totalidad de las acciones del fondo de inversión de renta variable que sean de su propiedad, se considerará que el contribuyente enajena las acciones de dicho fondo de inversión que adquirió en primer lugar y, para efectos del párrafo anterior, únicamente se podrá disminuir la parte proporcional de las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su adquisición y las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su venta.

De forma alternativa al procedimiento señalado en los párrafos anteriores, para determinar la ganancia o pérdida obtenida por el contribuyente derivada de la enajenación de las acciones de cada fondo de inversión de renta variable que sean de su propiedad, en lugar del precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de adquisición a que se refiere el artículo 88, tercer párrafo de la Ley del ISR, se podrá disminuir al precio de los activos objeto de

inversión de renta variable en la fecha de la venta de las acciones de dicho fondo de inversión, el precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable y las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su venta y únicamente la parte proporcional de las comisiones por concepto de intermediación efectivamente pagadas por el contribuyente por su adquisición.

La parte proporcional de las comisiones por concepto de intermediación por la adquisición a que se refiere el segundo y tercer párrafos de la presente regla se determinará dividiendo el monto de las comisiones efectivamente pagado por el contribuyente por la compra de las acciones del fondo de inversión, entre el número de dichas acciones efectivamente compradas que sean propiedad del contribuyente, y el resultado se multiplicará por el número de dichas acciones que son enajenadas. El monto remanente de las comisiones se considerará como el monto de las comisiones efectivamente pagadas por el contribuyente por la adquisición de las acciones no enajenadas.

Para determinar el precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable, a que se refiere el tercer párrafo de esta regla se estará a lo siguiente:

- I. En la primera adquisición de las acciones del fondo de inversión de renta variable, el precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable será el precio de los activos objeto de inversión de renta variable por acción determinado en los términos de la regla 3.2.19.
- II. El precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable se recalculará con cada nueva adquisición de las acciones del fondo de inversión de renta variable de que se trate conforme a lo siguiente:

-
- a) Se multiplicará el número de las acciones del fondo de inversión de renta variable correspondiente a la nueva adquisición realizada por el contribuyente por el precio de los activos objeto de inversión de renta variable por acción al momento de dicha nueva adquisición determinado en los términos de la regla 3.2.19.
- b) En el primer recálculo, se multiplicará el número total de acciones del fondo de inversión de renta variable que sean propiedad del contribuyente al momento inmediato anterior a aquél en el que se realice una nueva adquisición de acciones de dicho fondo de inversión, por el precio a que se refiere la fracción I anterior. Tratándose de los recálculos posteriores, el número total de acciones que sean propiedad del contribuyente al momento inmediato anterior a aquél en el que se realice una nueva adquisición de acciones de dicho fondo de inversión se deberá multiplicar por el último precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable recalculado en los términos de esta fracción.

En su caso, el precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable se actualizará multiplicando dicho precio por el factor que resulte de dividir el INPC del mes inmediato anterior al mes en que se hayan adquirido las nuevas acciones del fondo de inversión de renta variable de que se trate, entre el INPC correspondiente al mes inmediato anterior al mes en que se hubiera realizado la primera adquisición de acciones del fondo de inversión de renta variable, o la última actualización de

conformidad con esta fracción, según corresponda.

- c) Se sumarán los valores obtenidos de conformidad con los incisos a) y b).

El resultado obtenido de conformidad con el inciso c) se dividirá entre el número total de acciones del mismo fondo de inversión de renta variable propiedad del contribuyente inmediatamente después de la nueva adquisición de acciones y dicho resultado constituirá el precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable recalculado al que se le deberá de aplicar el procedimiento previsto en esta fracción en caso de que se efectúen nuevas adquisiciones.

- III. Tratándose de la enajenación de las acciones de un fondo de inversión de renta variable, el último precio promedio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable recalculado se actualizará multiplicando dicho precio por el factor que resulte de dividir el INPC del mes inmediato anterior al mes en que se enajenen dichas acciones, entre el INPC correspondiente al mes inmediato anterior al mes en que se hubiera realizado la última actualización de conformidad con la fracción II de esta regla, o el INPC correspondiente al mes inmediato anterior a la adquisición de las acciones en caso de que no se hubieran efectuado adquisiciones posteriores. Cuando el precio de adquisición actualizado de los activos objeto de inversión de renta variable sea mayor al precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

Determinación de la ganancia o la pérdida en venta de acciones

(A) Precio de venta de las acciones de la sociedad de inversión

(-)

*(B) Costo comprobado de adquisición actualizado
(INPC mes de venta / INPC mes de adquisición)*

(=)

Si $A > B$ entonces será una ganancia

Si $A < B$ entonces será una pérdida que podrá aplicarse contra ganancias futuras de los próximos 10 ejercicios actualizadas, las cuales de no aplicarse pudiendo hacerlo ya no podrán disminuirse (ver 6to, 7mo y 8avo párrafos de este artículo)

En el caso de fondos de inversión que emitan acciones que representen además de los valores a que se refiere el primer párrafo del artículo 129 de esta Ley, otros activos objeto de inversión distintos a éstos, referidos a divisas, tasas, créditos, bienes objeto de comercio, entre otros, tanto el precio de adquisición de los activos objeto de inversión de renta variable como el de enajenación no deberán contener la proporción de la ganancia por enajenación de acciones correspondiente a dichos bienes, los cuales estarán a lo dispuesto en el artículo 87 de esta Ley.

Cuando los contribuyentes generen pérdida en el ejercicio por las enajenaciones de las acciones a que se refiere el párrafo segundo, podrán disminuir dicha pérdida únicamente contra el monto de la ganancia que en su caso obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por las enajenaciones a que se refiere el segundo párrafo de este artículo. El monto a disminuir por las pérdidas a que se refiere este párrafo no podrá exceder el monto de dichas ganancias.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se disminuyan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se disminuirá.

Cuando el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal durante un ejercicio pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas conforme a los párrafos anteriores y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, la cual deberá entregarse de manera conjunta a la declaración anual.

El impuesto a que hace referencia el 2do párrafo del 10% es adicional y definitivo, las personas físicas deben acumular a sus demás ingresos las ganancias obtenidas conforme a este artículo para calcular y enterar el ISR anual correspondiente de conformidad con el Título IV de la Ley del ISR.

En el caso de los intereses reales acumulables devengados por fondos de inversión en renta variable, la ganancia por enajenación de acciones así como el incremento en la valuación real de la tenencia de acciones al final del ejercicio, se determinarán conforme a lo establecido para los fondos de inversión de deuda, pero sólo por la proporción que representen los ingresos por dividendos percibidos e intereses gravados del fondo, respecto del total de sus ingresos durante la tenencia de las acciones por parte del accionista o integrante contribuyente del impuesto.

A través de reglas de carácter general, el Servicio de Administración Tributaria podrá emitir disposiciones que simplifiquen la determinación del interés acumulable por parte de los integrantes de fondos de inversión de renta variable, a partir de una fórmula de prorrateo de los ingresos totales del fondo respecto de los intereses gravados devengados a su favor por títulos de deuda y de las ganancias registradas por tenencia de acciones exentas del impuesto sobre la renta durante el periodo de tenencia de las acciones por parte de sus integrantes. El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir en reglas de carácter general una mecánica de prorrateo para simplificar el cálculo de interés gravable para los fondos de inversión en instrumento de deuda que tengan en su portafolio títulos exentos.

EXPEDICIÓN DE CONSTANCIAS

Artículo 89. Los fondos de inversión en instrumentos de deuda y los fondos de inversión de renta variable a que se refieren los artículos 87 y 88 de esta Ley, a través de sus operadores, administradores o distribuidores, según se

trate, a más tardar el 15 de febrero de cada año, deberán proporcionar a los integrantes o accionistas de las mismas, así como a los intermediarios financieros que lleven la custodia y administración de las inversiones, constancia en la que se señale la siguiente información:

- I. El monto de los intereses nominales y reales devengados por la sociedad a favor de cada uno de sus accionistas durante el ejercicio.
- II. El monto de las retenciones que le corresponda acreditar al integrante que se trate, en los términos del artículo 87 de esta Ley y, en su caso, el monto de la pérdida deducible en los términos del artículo 88 de la misma.

Los fondos de inversión a que se refiere este artículo, a través de sus operadores, administradores o distribuidores, según se trate, deberán informar al Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de febrero de cada año, los datos contenidos en las constancias, así como el saldo promedio mensual de las inversiones en el fondo en cada uno de los meses del ejercicio, por cada una de las personas a quienes se les emitieron, y la demás información que se establezca en la forma que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria y serán responsables solidarios por las omisiones en el pago de impuestos en que pudieran incurrir los integrantes o accionistas de dichos fondos, cuando la información contenida en las constancias sea incorrecta o incompleta.

TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO

Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

En este Título se contienen las disposiciones aplicables a los ingresos de las personas físicas, cuando éstas sean residentes

en México. El concepto de residencia fue explicado en los comentarios del artículo 2 de esta Ley. Los ingresos que se gravan son los percibidos en efectivo, en especie, en crédito o en servicios cuando así lo señale la Ley, aplicando para tal efecto lo dispuesto en el artículo 17 del CFF.

Destaca que cuando los ingresos sean obtenidos en crédito, el momento de su percepción, para la persona física, será cuando el ingreso esté devengado; al respecto, devengar es ganar o adquirir y será ese momento cuando se entiende percibido el ingreso, con independencia de que sea cobrado o no. El derecho de atribución del ingreso en crédito será dispuesto por la relación contractual de que se trate, vg. un salario devengado de acuerdo con el respectivo contrato de trabajo celebrado.

Las personas físicas que residan en el extranjero causarán este impuesto cuando lleven a cabo actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país a través de un establecimiento permanente, desde luego, por los ingresos que a dichos establecimientos les sean atribuibles.

Los conceptos de actividades empresariales y establecimiento permanente fueron explicados anteriormente.

Por otra parte, en el artículo 144 del actual Reglamento de la Ley, se establece que no se considerarán ingresos acumulables, los montos de las primas por seguros de gastos médicos que paguen los patrones en favor de sus trabajadores.

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

Es importante considerar esta obligación de informar en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, donativos y premios, obtenidos en dicho ejercicio, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$ 600,000.00. Esta información es aplicable incluso cuando las personas físicas no se encuentren obligadas a presentar declaración, toda vez

que la norma no hace distinción al respecto, lo que obligará a muchas personas a presentar declaración anual.

Es importante mencionar que en la regla 3.11.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, se establece que en el caso de personas físicas que obtengan ingresos por los que deban presentar declaración anual, además de los mencionados anteriormente quedan relevados de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el RFC por los ingresos exentos, siempre que estén inscritos en el RFC por los demás ingresos.

Las personas físicas residentes en México deberán 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, respecto de las cantidades recibidas por los conceptos señalados en el párrafo anterior al momento de presentar la declaración anual del ejercicio fiscal en el que se obtengan.

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción III del artículo 151 de esta Ley, o a financiar la educación hasta nivel licenciatura de sus descendientes en línea recta, siempre que los estudios cuenten con reconocimiento de validez oficial.

Tratándose de personas físicas que afecten bienes a un fideicomiso y derivado de la explotación de dichos bienes, se generen ingresos que deban estar gravados en algunos de los Capítulos de este Título, se podrán exceptuar de su causación cuando dichos rendimientos se destinen a fines científicos, políticos, religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia. Tampoco serán considerados como ingresos para los contribuyentes (fideicomitentes o fideicomisarios) cuando el destino de los rendimientos producidos por el contrato de fideicomiso, sea para el financiamiento de la educación hasta nivel licenciatura de descendientes en línea recta. En relación con esto último, llama la atención que no se incluyan maestrías,

doctorados, etc., cuando lo que nuestro país requiere es gente capacitada de primer nivel.

Cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 143 de esta Ley.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Cuando las personas físicas reciban dinero de terceros para realizar gastos por cuenta de ellos, éstos deberán comprobarse con documentación que reúna requisitos fiscales, tal es el caso de los notarios públicos, comisionistas o incluso empleados que por razones de trabajo tengan que viajar, de lo contrario se considerará como ingreso acumulable para la persona que recibió el dinero.

En consecuencia, de conformidad con este párrafo se puede interpretar que cuando las cantidades de dinero sean comprobadas, no representarán un ingreso (ni siquiera exento) para quien las perciba, simplemente se tratará de erogaciones (adquisiciones, gastos o inversiones) para quien entregó el dinero. Llama la atención que en la fracción XVII del artículo 93 de la ley que se comenta, se señala que tratándose de gastos de viaje debidamente comprobados, éstos se consideran exentos.

Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de los pagos provisionales de este impuesto, salvo lo previsto en el artículo 96 de esta Ley.

Las personas físicas que se encuentren en este supuesto, los considerarán como ingresos acumulables en su declaración anual, pero no tendrán obligación de efectuar pagos provisionales sobre dichos ingresos, toda vez que en el país de origen, en principio, se le debió haber efectuado alguna retención, de ser el caso, el impuesto retenido lo podrán acreditar conforme a los lineamientos que señala el artículo

5 de la Ley del ISR. Cuando se perciban sueldos provenientes del extranjero, se deberán aplicar las reglas del último párrafo del artículo 96, y se tendrá la obligación de enterar mensualmente el impuesto correspondiente.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

Se estará en este supuesto cuando la persona encuadre en lo dispuesto en el último párrafo del artículo 9 del CFF, esto es, que acredite haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país y presente aviso ante las autoridades fiscales dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en que suceda el cambio de residencia fiscal.

Consideramos que debe regularse la situación anterior, toda vez que es casuístico el hecho de que el pago provisional se considere como definitivo cuando podría ser mínimo respecto de lo que realmente cause el ingreso obtenido a esa fecha, o bien en exceso; lo anterior sin considerar el tratamiento fiscal que tendrán los ingresos obtenidos en el otro país y el acreditamiento del ISR pagado.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a 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. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Como se ha mencionado en otras disposiciones de esta Ley, los montos por los que se celebran las operaciones entre partes relacionadas, (en nuestra opinión, tanto nacionales como extranjeras), deberán ser equiparables a valores que se hubieran utilizado entre partes independientes, de lo contrario se faculta a las autoridades fiscales a determinar dichos valores mediante la aplicación de métodos que arrojan importes como si se realizara entre partes independientes. Esta disposición ha cobrado mucha relevancia a raíz del exceso de información con la que cuenta la autoridad fiscal; sin embargo, consideramos que los argumentos que ésta utilice para determinar diferencias son relativamente susceptibles de combatir.

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 en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

En relación con los ingresos o deducciones por operaciones con partes relacionadas, ver comentarios al artículo 179 de esta Ley.

DISCREPANCIA FISCAL

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Este procedimiento para determinar omisión de ingresos parte del supuesto de que no es factible gastar más de lo que se gana, lo cual se encuentra sujeto a desvirtuarlo; sin embargo, consideramos que dicho procedimiento debería aplicarse no sólo a los contribuyentes cautivos sino a todas aquellas personas públicas (desde líderes sindicales, artistas, deportistas, etc. hasta políticos) lo anterior realmente generaría una recaudación efectiva.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de

bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

A partir del ejercicio 2014, se adicionó como erogación, el depósito a las tarjetas de crédito, lo cual ya es un hecho notorio y por demás controlado por el sistema financiero, por lo que fue mera legalidad el incorporarlo de manera específica en la Ley del ISR de 2014.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

Desde la Ley de 2014, se adicionó este párrafo para aclarar que se considerarán ingresos, las erogaciones referidas en el párrafo anterior aun y cuando no se encuentren inscritos en el RFC, o bien, no hayan presentado declaración o lo declarado sea menor, es decir, no existe limitante para la autoridad fiscal para determinar la discrepancia fiscal, lo cual resulta una buena medida, siempre y cuando sea aplicada de manera correcta por nuestras autoridades fiscales y no se excedan en dicha facultad.

No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos

segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los préstamos y donativos obtenidos en el año que no sean informados en la declaración anual del ejercicio, son otros ingresos por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

Como consecuencia de esta facultad de la autoridad, también se prevé la de inscribir al contribuyente en el RFC si no estaba como si realizara Actividades Empresariales. Consideramos que primeramente debería proceder a analizar cuál es el origen del ingreso para poderlo clasificar en algún capítulo y no hacerlo de manera arbitraria.

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Notificarán al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

Consideramos que es necesario que se den a conocer todos estos argumentos para que el contribuyente tenga los elementos suficientes para desvirtuar lo asentado por la autoridad fiscal.

- II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá

proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

En esta etapa de aclaraciones, el contribuyente deberá presentar toda la información necesaria que desvirtúe, en su caso, lo afirmado por la autoridad. En el supuesto de que la autoridad requiera información adicional, ésta deberá proporcionarse en un plazo no mayor de 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva

- III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.

Cabe mencionar que contra esta liquidación es factible interponer los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación, a saber: Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad.

COPROPIEDADES

Artículo 92. Cuando los ingresos de las personas físicas deriven de bienes en copropiedad, deberá designarse a uno de los copropietarios como representante común, el cual deberá llevar los libros, expedir los comprobantes fiscales y recabar la documentación que determinen las disposiciones fiscales, así como cumplir con las obligaciones en materia de retención de impuestos a que se refiere esta Ley.

Cuando dos o más contribuyentes sean copropietarios de una negociación, se estará a lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

Los copropietarios responderán solidariamente por el incumplimiento del representante común.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores es aplicable a los integrantes de la sociedad conyugal.

El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos

respectivos que les correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional de impuesto pagado.

Cuando un bien pertenece en forma proindiviso a dos o más personas conforme al artículo 938 del Código Civil Federal, se está ante la presencia de una copropiedad; de esta forma, todos y cada uno de los copropietarios son contribuyentes del impuesto; sin embargo, para efectos de fiscalizar, a la autoridad le resulta más sencillo hacerlo con una sola persona (representante común); no obstante, los demás copropietarios tendrán obligación solidaria en caso de incumplimiento del citado representante.

Conforme al artículo 145 del RLISR, tratándose de ingresos por conceder el uso o goce temporal o por enajenación de bienes en copropiedad o que pertenezcan a integrantes de una sociedad conyugal, deberán presentar sus declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, tanto el representante común como los representados y los integrantes de la sociedad conyugal, por la parte proporcional de ingresos que les corresponda a cada uno, excepto que, en este último caso se opte por lo dispuesto en el artículo 142 del citado Reglamento, es decir, que acumule quien obtenga mayores ingresos.

La figura jurídica de la sucesión, que nace con motivo del fallecimiento del testador o legador, no es equiparable a la copropiedad; en ésta, el albacea deberá cumplir las obligaciones por cuenta de los beneficiarios en forma conjunta y efectuará el pago del impuesto, que tendrá el carácter de definitivo. Esta obligación deberá cumplirse durante todo el tiempo que siga el proceso legal hasta finalizar la liquidación de la sucesión. La razón por la cual la Ley no la considera como copropiedad es que al iniciarse el juicio de sucesión, e incluso en su desahogo, los herederos o legatarios no son titulares jurídicos definitivos de la propiedad individual de los bienes que conforman la masa hereditaria, no es sino hasta el momento de la adjudicación cuando se convierten en legítimos propietarios, y pueden asignarse los ingresos respectivos.

Las disposiciones aplicables en caso de fallecimiento se encuentran establecidas en el artículo 146 del RLISR, y se refieren al procedimiento que debe seguir el albacea para pagar los impuestos que corresponden al autor de la sucesión por los ingresos que percibió desde el primer día del año que corresponda hasta la fecha de fallecimiento.

Por otra parte, tratándose de sociedades conyugales, se podrá optar por la acumulación total por sólo uno de los integrantes, obviamente será quien obtenga la mayor cantidad de ingresos acumulables, y se relevará a quien decida no acumular, de la obligación de presentar declaración, en la medida que no obtenga otro tipo de ingresos que lo obliguen a presentar declaración; lo anterior en los términos del artículo 142 del RLISR.

INGRESOS POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Este tipo de medidas, que protegen a los trabajadores que ganan el salario mínimo, consideramos que son necesarias, ya que el importe de este salario resulta insuficiente para satisfacer las necesidades básicas del ser humano, eso sin

contar a los dependientes económicos que estas personas llegaren a tener.

- II.** Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Esta disposición permite que los trabajadores que perciben un salario mínimo, no estén obligados al pago del impuesto por prestaciones distintas al salario, cuando éstas se encuentren calculadas sobre esa base y no excedan los límites que establece la Ley Federal del Trabajo (ejemplo: aguinaldo no mayor a 15 días), por las horas extras o por días de descanso trabajados y no sean sustituidos por otro día, siempre que se encuentren en los límites que establece la legislación laboral; es decir, si las horas extras o días de descanso trabajados no son pagados a los trabajadores de salario mínimo en cantidades superiores a las señaladas en los artículos 67 y 73 de la misma Ley Federal del Trabajo, entonces se aplicará la exención prevista en este apartado; lo anterior, a efecto de evitar gravar los ingresos que perciban los trabajadores con ingresos equivalentes al salario mínimo

- III.** Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

La exención de los ingresos por concepto de indemnizaciones por enfermedades o riesgos de trabajo sólo procederá cuando se otorguen de acuerdo con las leyes (laborales desde luego), contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley, por lo que no procederá dicha exención cuando se otorguen con base en contratos individuales de trabajo, situación que a todas luces es injusta.

- IV.** Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y

muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La limitante de deducción que se estableció a partir de 2014 para quienes aporten a un plan de pensiones (comentado en la sección de deducciones para personas morales) inhibe a los patrones a otorgar este tipo de prestaciones, ya que en lugar de premiarlo lo castigan, lo cual resulta absurdo.

- V.** Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

En relación con estas prestaciones, cabe destacar que se refieren a prestaciones que los empleadores tienen establecidas en sus políticas y contratos, sean colectivos o individuales de trabajo (no a las referidas en la fracción VII) y sobresale el hecho de que cuando se paguen a los trabajadores con el derecho para gozar de la exención prevista en esta fracción, deberá efectuarse por la totalidad de las pensiones o jubilaciones que se reciban independientemente de quién las pague; sin embargo, no se establece quién de los pagadores de las prestaciones será el que deberá cerciorarse y cumplir con la disposición que se comenta.

El artículo 147 del RLISR, dispone que las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro no pierden su carácter aun cuando las partes convengan en sustituir la obligación periódica por la de uno o varios pagos.

Lo referido en esta fracción no se trata de otra exención, sino que es parte de la anterior, por lo que consideramos un error haber separado una misma exención en dos fracciones en la Ley vigente a partir de 2014.

Es importante señalar que el artículo 165 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el mecanismo

para efectuar la retención de ISR por pensiones o haberes de retiro percibidos de dos o más personas. En este caso, el contribuyente deberá comunicar por escrito a cada una de las personas que realicen los pagos, antes del primer pago del año de calendario de que se trate, que percibe ingresos por los conceptos mencionados en las fracciones IV y V en estudio de otras personas, así como el monto mensual que percibe de cada persona que le efectúa pagos por pensiones, jubilaciones y haberes de retiro.

Es de destacar que se hace una distinción para las personas que perciben ingresos que excedan de 15 salarios mínimos elevados al mes. En el caso de que los ingresos no excedan dicha cantidad, no se efectuará retención mensual de ISR.

Si la periodicidad es distinta a la mensual, la exención de ISR, así como la mecánica prevista en la regla miscelánea se calculará en función de los días que comprendan los pagos.

- VI.** Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Al momento de presentar la declaración, la persona física deberá considerar como deducible sólo la parte que no fue reembolsada.

- VII.** Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

- VIII.** Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

En materia de deducciones, se establece que cuando se trate de los gastos de previsión relativos a los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Existen limitantes que consisten en que el monto de las prestaciones de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, los fondos de ahorro, los fondos de pensiones y jubilaciones, las erogaciones por concepto de gastos médicos y las primas de seguros de vida, sean deducibles para los empleadores y que no rebasen un salario mínimo general del área geográfica del trabajador, cuando la suma del salario y la previsión social no superen siete veces el salario mínimo de la misma zona geográfica, según se desprende del penúltimo y último párrafos del mismo artículo 93.

- IX** La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.
- X.** La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

En relación con lo anterior, el artículo 148 del RLISR, dispone que se dará ese mismo tratamiento fiscal a los ingresos que perciban los trabajadores, provenientes de aportaciones para el fondo de vivienda, que por ley deban efectuar sus depósitos para dichas cuentas de vivienda en instituciones federales de seguridad social, creadas por ley, diferentes del IMSS, ISSSTE y del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

- XI.** Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

Se establece que la exención para los ingresos provenientes de fondos o cajas de ahorro estará sujeta a que las aportaciones a éstos sean deducibles para los patrones; al respecto, los requisitos de las deducciones establecen que para que sean deducibles tales aportaciones, se cumplan los requisitos para la exención.

Como se puede observar, estas disposiciones quedan relacionadas entre ellas; en función de lo anterior, los requisitos para la deducibilidad se establecen en el artículo 27 fracción XI de la Ley del ISR, como son: que su otorgamiento sea de manera general, que la aportación sea igual de patrón y trabajador y con un máximo del 13 % del salario percibido, que la aportación patronal no sea superior a 1.3 veces el salario mínimo del área geográfica del trabajador y que se cumplan los requisitos de permanencia establecidos en el artículo 49 del Reglamento de la Ley del ISR. Los requisitos que se establecen en esta disposición para que los rendimientos de fondos de ahorro y cajas de ahorro estén exentos y para hacer deducibles las aportaciones a fondos de ahorro se hace extensiva para las personas físicas con actividades empresariales y personas morales no lucrativas, que tengan trabajadores a su servicio y les otorguen la prestación de fondo de ahorro según lo determina el artículo 149 del RLISR.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

Como se mencionó en el apartado de las deducciones, a partir del ejercicio 2014 ya no serán deducibles para los patrones este tipo de prestaciones, razón por la que realmente deja de ser atractivo para el patrón otorgarlas, por lo que insistimos en que nuestros Legisladores están actuando de manera inversa al inhibir el otorgamiento de prestaciones a los trabajadores, y como consecuencia, será éste el que resultará más afectado.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro

o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Es importante destacar que mediante la Resolución Miscelánea Fiscal, específicamente en la regla 3.11.3., se establece el procedimiento para determinar los años de cotización de los trabajadores afiliados al IMSS en el retiro de los recursos de la Cuenta Individual. En este caso, las administradoras de fondos para el retiro o PENSIONISSSTE que entreguen al trabajador o al beneficiario en una sola exhibición, recursos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro (SAR92), deberán utilizar la resolución o la negativa de pensión, emitida por el IMSS, o bien, la constancia que acredite que el trabajador cuenta con una pensión o jubilación derivada de un plan privado de jubilación autorizado y registrado por la CONSAR. Cuando el trabajador adquiere el derecho a disfrutar de una pensión en los términos de la Ley del Seguro Social de 1973, se deberá utilizar la constancia emitida por el empleador con la que se acredite el derecho de conformidad con las reglas emitidas por la CONSAR; en cualquier caso el documento deberá señalar las semanas de cotización.

Si el documento no señala el número de años de cotización del trabajador, se podrá utilizar la información que el IMSS

proporcione mediante los mecanismos de intercambio de información que prevea la CONSAR.

- XIV.** Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

El artículo 151 del RLISR, aclara que en el caso de que la gratificación sea inferior al monto equivalente al salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, no se pagará el impuesto hasta por el monto de la gratificación otorgada aun cuando se calcule sobre un salario superior al mínimo.

- XV.** Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.

En el Reglamento de la Ley de ISR (artículo 174) se establece una mecánica adicional para la retención del ISR por concepto de gratificaciones. Dicha mecánica consiste en:

- I.** *La remuneración de que se trate se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por 30.4.*
- II.** *A la cantidad que se obtenga conforme a la fracción anterior, 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 artículo 96 de la Ley.*
- 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*

las demás remuneraciones mencionadas en este artículo.

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.*

V. *La tasa a que se refiere la fracción anterior, se calculará 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 multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.*

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

Cabe destacar que el concepto en sí no debe representar un ingreso exento para el trabajador, ya que este concepto se refiere más a cantidades entregadas para realizar gastos por cuenta de terceros, pero nunca representa un ingreso que

incremente el patrimonio de los trabajadores; sin embargo, para evitar pago de impuestos de manera indebida es necesario que se establezcan controles, además de expedir la constancia respectiva (ahora comprobante fiscal) en donde se indiquen los importes que corresponden al viático y no a un ingreso para el trabajador.

Adicionalmente, el artículo 152 del Reglamento de la Ley señala que cuando el trabajador reciba viáticos y efectivamente los erogue en servicio del patrón, cuando no existan servicios para emitir los comprobantes fiscales correspondientes, podrá no presentarlos hasta por un 20% del total de viáticos erogados en cada ocasión, y siempre y cuando en ningún caso el monto que no se compruebe exceda de \$15,000.00 en el ejercicio fiscal de que se trate, y que el monto restante de los viáticos se eroguen mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicio del patrón. La parte que en su caso no se erogue, deberá ser reintegrada por la persona física que reciba los viáticos o en caso contrario no le será aplicable la exención.

Este artículo reglamentario no es aplicable tratándose de gastos de hospedaje y de pasajes de avión.

XVIII. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

XIX. Los derivados de la enajenación de:

- a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los tres años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere

enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.

En relación con esta obligación, la regla 3.11.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal prevé los mecanismos para que los fedatarios públicos puedan cumplir con este requisito.

Para estar en posibilidad de aplicar la exención por la venta de casa habitación, es necesario que no se haya vendido otra casa habitación en los tres ejercicios inmediatos anteriores, este periodo era de cinco años, pero con la modificación al penúltimo párrafo del presente inciso se redujo. Sin embargo, el último párrafo no se modificó, aparentemente, la obligación para el fedatario público de verificar que en los ejercicios anteriores no se vendió otra casa habitación sería por los cinco años anteriores y no únicamente por los tres últimos ejercicios. No obstante, la regla 3.11.6 de la Resolución Miscelánea indica que el fedatario verificará si hubo venta de casa habitación en los tres ejercicios inmediatos anteriores.

- b)** Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del

contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XX. Los intereses:

- a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.
- b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

XXI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

No se pagará el ISR por los ingresos que se perciban de aseguradoras, por la suma asegurada que paguen al asegurado o sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por la póliza correspondiente; cabe destacar en este sentido, que se trata de todo tipo de seguros excepto de los relacionados con bienes de activo fijo y, por otra parte, tratándose específicamente de seguros de supervivencia, los

requisitos para que no se considere acumulable la citada suma asegurada son: i) que la indemnización pagada por la aseguradora se pague al asegurado cuando tenga la edad de sesenta años y, ii) que hubieran transcurrido 5 años entre la fecha de contratación del seguro y de indemnización. En lo referente a este párrafo como común denominador es que la póliza haya sido pagada por el asegurado.

Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios, que provengan de contratos de seguros de vida cuando la prima haya sido pagada directamente por el empleador en favor de sus trabajadores, siempre que los beneficios de dichos seguros se entreguen únicamente por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social y siempre que en el caso del seguro que cubre la muerte del titular los beneficiarios de dicha póliza sean las personas relacionadas con el titular a que se refiere la fracción I del artículo 151 de esta Ley y se cumplan los demás requisitos establecidos en la fracción XI del artículo 27 de la misma Ley. La exención prevista en este párrafo no será aplicable tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de dividendos derivados de la póliza de seguros o su colectividad.

Cuando un empleador pague la prima del seguro de vida en favor de sus trabajadores y que se trate del pago del riesgo amparado por los supuestos establecidos en este párrafo, no será acumulable para los beneficiarios cuando reciban este ingreso.

No se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios que provengan de contratos de seguros de vida, cuando la persona que pague la prima sea distinta a la mencionada en el párrafo anterior y que los beneficiarios de dichos seguros se entreguen por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal.

De la misma forma que lo establecido en el párrafo anterior, cuando los beneficiarios reciban la suma asegurada de una persona con una relación laboral, que tenía un seguro de vida, no se pagará el impuesto por ese ingreso, aun cuando la prima la haya pagado un tercero distinto al empleador.

Se aclara mediante el artículo 156 del RLISR, que se considera que es el empleador quien paga la prima de seguro cuando se haga con recursos de éste, aun cuando el contratante sea otra persona diferente al empleador.

El riesgo amparado a que se refiere el párrafo anterior se calculará tomando en cuenta todas las pólizas de seguros que cubran el riesgo de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, contratadas en beneficio del mismo asegurado por el mismo empleador.

Tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de jubilaciones, pensiones o retiro, así como de seguros de gastos médicos, se estará a lo dispuesto en las fracciones IV y VI de este artículo, según corresponda.

Tratándose de pagos de sumas aseguradas que se relacionen con seguros de jubilaciones, pensiones o retiro, así como de seguros de gastos médicos, se aplicarán las disposiciones de las fracciones IV y VI de este mismo artículo.

En general, la exención prevista en esta fracción no será aplicable a las cantidades que se perciban por dividendos derivados de las pólizas de seguro.

Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

XXII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
- b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen

o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

- c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

No estarán sujetos al pago del impuesto, los ingresos que obtengan las personas físicas por concepto de donación; dicha exención únicamente procederá tratándose de donativos entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, así como los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta. Esta limitación resulta un poco confusa en el sentido de que si la donación de un ascendiente a un descendiente se produce después de que otro descendiente se la donó al primero, se estará en el primer supuesto descrito en este inciso y no habría ingreso para el ascendiente donador en el segundo evento.

- XXIV.** Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.
- XXV.** Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Según lo dispuesto por el artículo 157 del RLISR, no se pagará el impuesto por la totalidad de las indemnizaciones que se paguen por daños en los casos en que el bien de que se trate no pueda tener un valor de mercado, o por daño que sufran las personas en su integridad corporal.

- XXVI.** Los recibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

Cabe señalar que el término de alimentos se refiere a los establecidos en el artículo 308 del Código Civil Federal, que concretamente se refiere a las cantidades a que se está obligado a erogar por sentencia civil en favor de mayores o menores de edad por sentencia ejecutoria civil.

En las regulaciones legales vigentes en México, existen diferentes disposiciones que establecen que en algunas sociedades, los socios puedan percibir cantidades por concepto de alimentos, por ejemplo las siguientes:

- a) Sociedades en Nombre Colectivo (art 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles)*
- b) Sociedades en Comandita Simple (art. 57 de la Ley General de Sociedades Mercantiles)*
- c) Sociedades Civiles Particulares (art 1841 del Código Civil del Estado de Yucatán)*

Por otra parte, el Código Civil Federal y los de las entidades federativas establecen el concepto de alimentos, que debe entregarse del “proveedor económico” de una familia a su familia (respecto Código Civil Federal ver: Libro Primero (De las personas), Título Sexto (Del parentesco, alimentos y violencia familiar), Capítulo II (Alimentos 301-323)

De conformidad con lo anteriormente dicho, la exención que se establece en la fracción que se comenta, para los ingresos por concepto de alimentos es aplicable a los alimentos por pensiones alimenticias familiares a que se refiere el párrafo anterior, no así los alimentos que paguen las sociedades a sus socios, sean éstas, sociedades mercantiles o civiles.

La exposición de motivos que modificó esta fracción a partir del 5 de junio de 2009, señaló que para “evitar confusiones y otorgar certeza respecto de que a quienes aplica dicha exención es a los acreedores alimentistas que perciben ingresos por concepto de alimentos en los términos del Libro Primero (de las personas), Título Sexto (del parentesco, alimentos y violencia familiar), Capítulo II (Alimentos 301-323-ter)del Código Civil Federal y sus correlativos en los Códigos Civiles de los estados.”

La exposición de motivos menciona también que la acepción a que se refiere el mencionado artículo es relativa a “la obligación de los adoptantes, adoptados, cónyuges, concubinos, padres, hijos, y parientes colaterales de otorgar alimentos al acreedor alimentario de que se trate.”

XXVII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

XXVIII. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

La enajenación a que se refiere esta fracción deberá realizarse ante fedatario público, y el enajenante deberá acreditar que es titular de dichos derechos parcelarios o comuneros, así como su calidad de ejidatario o comunero mediante los certificados o los títulos correspondientes a que se refiere la Ley Agraria.

En caso de no acreditar la calidad de ejidatario o comunero conforme a lo establecido en el párrafo anterior, o que no se trate de la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros, el fedatario público calculará y enterará el impuesto en los términos de este Título.

XXIX. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos

o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.
- b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XIX inciso b), XX, XXI, XXIII inciso c) y XXV de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.

Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la

Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XVII, XIX inciso a) y XXII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 150 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.

CAPÍTULO I
DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA
PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO
INGRESOS GRAVABLES

Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

Esta disposición precisa que los ingresos gravados para efectos de ISR, no solamente son los salarios, sino toda prestación derivada de una relación laboral, a diferencia de la acepción de salario contenida en la Ley Federal del Trabajo (artículo 84), que señala varios conceptos y concluye señalando que “cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”. Es decir tratándose del ISR comprende todo pago que derive de la relación laboral, incluidas las partidas que se entregan no propiamente por el trabajo, sino por tener la calidad de trabajador, tal es el caso, entre otras, de las prestaciones de: ayuda por matrimonio, ayuda por nacimiento de hijos, y en general las prestaciones de previsión social, mismas por las que cumpliendo con ciertos requisitos no se está obligado al pago del ISR (ver artículo 93 de la ley del ISR).

En segundo término, la disposición establece que se dará el mismo tratamiento a diversos tipos de remuneraciones, percibidas por personas distintas de aquéllas que tienen una relación laboral en los términos de la Ley Federal del Trabajo, tal como se expresa en las Fracciones I a VII de este artículo.

Es importante destacar que, el hecho de que este ordenamiento fiscal equipare tales remuneraciones a salarios, no implica que la persona perceptora de las mismas, efectivamente, esté sujeta a una relación de trabajo dependiente, por lo que la asimilación de estos ingresos a salarios no debería tener consecuencias en otros ámbitos como el laboral y el de la seguridad social; esta asimilación

opera exclusivamente para efectos de Impuesto Sobre la Renta.

Para efectos de determinar la relación de trabajo se deberá tomar en cuenta lo que establece el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, en el cual se menciona que se entiende por relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Resultan interesantes las siguientes tesis:

RENTA. LOS TRABAJADORES TANTO DE LA INICIATIVA PRIVADA COMO DE LA FEDERACIÓN, LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS SON SUJETOS DEL IMPUESTO RELATIVO, POR LOS INGRESOS OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO. De lo dispuesto en el título IV, capítulo I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, se advierte que el sujeto pasivo obligado al pago del tributo relativo es la persona física que presta un trabajo personal subordinado y que la base imponible está constituida por el importe de los ingresos obtenidos durante el periodo de imposición que provengan de toda contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, pero que retribuya la prestación de un servicio personal subordinado como consecuencia de una relación laboral (trabajador-patrón) y, en el otro, de una relación administrativa equiparada a la laboral (servidor público-Federación, Estado o Municipio), ya que si bien el origen de la relación es distinta, lo cierto es que, desde el punto de vista fiscal, se considera que los ingresos sometidos a gravamen son los salarios y sueldos, así como cada una de las partes que lo integran, tales como aguinaldo, ayuda para el transporte, bono de productividad, gratificaciones, entre otras.

Amparo en revisión 170/2002. Verónica Huerta López. 31 de octubre de 2002. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarías: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco y Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 233/2002. Mauricio Munguía Ramírez. 31 de octubre de 2002. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el proyecto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarías: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco y Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 241/2002. Ricardo García de Quevedo Ponce. 31 de octubre de 2002. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarías: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco y Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 373/2002. María Cristina Alcalá Rosete y otros. 31 de octubre de 2002. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarías: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco y Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 442/2002. Luis Ángel Villa Piñera. 31 de octubre de 2002. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarías: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco y Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy dieciocho de noviembre en curso, aprobó, con el número 47/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de dos mil dos.

DIPUTADOS FEDERALES, DIETAS DE LOS. SON CONSIDERADAS INGRESOS PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a lo dispuesto por el artículo 1º. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto las personas físicas como las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta; en el texto de su fracción I, se señala que pagarán dicho impuesto los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Ahora bien, aunque es cierto que, en términos generales, no puede estimarse a la Cámara de Diputados como una fuente de riqueza, también es verdad, que atento al contenido del precepto en cuestión, por fuente de riqueza debe entenderse exclusivamente el lugar en que se originan los ingresos; de tal manera, que las dietas percibidas por los diputados federales, independientemente de su destino y del nombre que tienen, son considerados como ingresos, es decir, una cantidad de dinero que entra en su poder y modifica su patrimonio. El hecho de que las dietas de referencia se destinen a un fin determinado, no implica que los legisladores al Congreso de la Unión guarden una situación sui generis en materia fiscal, por lo que le es aplicable el artículo en cuestión, pues la condición para que se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta, es que se reciban ingresos y no que éstos se destinen a determinado fin. Por otra parte, el artículo 62 de la Constitución Federal, no sirve de fundamento para concluir que las dietas, no son ingresos pues únicamente establece la prohibición para los diputados y senadores propietarios de percibir sueldos por el desempeño de comisiones o empleos de la Federación o de los Estados durante su encargo.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1184/88. Humberto E. Ramírez Robledo. 17 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Pablo Sáyo.

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

Cabe destacar que las remuneraciones a que se refiere esta fracción, aun cuando no están contempladas en la Ley Federal del Trabajo, sí se derivan de la prestación de

servicios personales subordinados, por lo que, efectivamente, son equiparables a salarios, para efectos fiscales.

Por otra parte, la inclusión de los gastos no sujetos a comprobación, como ingresos gravables no es más que el reconocimiento de la existencia de una prestación económica.

- II.** Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

No obstante que las actividades de los miembros de sociedades cooperativas de producción sean remuneradas sobre una base variable, en función de las utilidades que éstas puedan llegar a reportar, sus actividades guardan una gran similitud con las de los asalariados, por lo que resulta procedente aplicarles el mismo tratamiento fiscal.

Como medida práctica, se asimilan los anticipos que reciban los miembros de sociedades civiles, al régimen de salarios regulados en este Capítulo, siendo más sencillo que el tratamiento de dividendos contemplado para las sociedades mercantiles.

Es importante destacar que dichos anticipos son deducibles para las sociedades cooperativas de producción, así como para las sociedades y asociaciones civiles, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 25 fracción IX de esta Ley, lo cual ocasiona que dichas sociedades tengan un efecto fiscal de personas morales transparentes y sean sus socios los que causan y pagan el impuesto.

- III.** Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

La retención de impuesto sobre la renta, en los casos en que adicionalmente no haya una relación laboral, no podrá ser inferior a la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente que establezca la tarifa del artículo 152, es decir, el 35 %.

- IV.** Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

El artículo 169 del Reglamento de la LISR establece que durante el primer año que presten servicios a un prestatario no estarán obligados a presentarles la comunicación a que se refiere el tercer párrafo de esta fracción; sin embargo, podrán optar por comunicar al prestatario que les efectúe las retenciones correspondientes durante dicho periodo, en lugar de cumplir con la obligación a que se refiere el artículo 106 de la Ley.

- V.** Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

Esta disposición impone obligaciones, con la carga administrativa que ello conlleva, para los pagadores de honorarios, quienes por la simple comunicación del prestador de servicios, contraen la responsabilidad que esta Ley establece como si fueran patrones, sin que dichos

pagadores de honorarios tengan la menor oportunidad de rechazarla.

Con esta medida se procuró establecer un esquema sencillo para las personas físicas prestadoras de estos servicios en el pago del ISR.

- VI.** Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

Para este supuesto, los comentarios son los mismos que los de la fracción anterior comentando además que el artículo 164 del Reglamento de la LISR concede un procedimiento específico para aquellos contribuyentes que perciban exclusivamente ingresos por comisiones.

- VII.** Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

El ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

Con objeto de gravar estos beneficios que algunas empresas conceden a sus ejecutivos y empleados, se establece que se asimilarán a ingresos por sueldos y salarios, aquellos que obtengan las personas físicas por ejercer la opción que les hayan otorgado sus patrones o bien una parte relacionada, para adquirir, inclusive mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, cuando no tengan costo o dicho costo sea igual o menor a valor de mercado. Ello, independientemente de que las citadas acciones o títulos

valor sean emitidas por el empleador o una de sus partes relacionadas.

Es importante señalar que, de acuerdo con esta disposición, se podrá presentar el supuesto de que la opción se refiera a acciones de una parte relacionada; por lo tanto, el empleador estará imposibilitado a retener el gravamen, aun cuando la disposición así lo establece, en cuyo caso, será el propio empleado el que deba enterar el impuesto correspondiente.

El artículo 170 del Reglamento de la LISR establece que se podrá disminuir del ingreso acumulable percibido por el contribuyente, el monto de la prima que hubieren pagado por celebrar la opción de compra de acciones o títulos valor que representen bienes. El monto de dicha prima se podrá actualizar por el periodo comprendido desde el mes en que se haya pagado y hasta el mes en el que se ejerza la opción.

Cuando el contribuyente enajene las acciones o títulos valor que obtuvo por haber ejercido la opción de compra, considerará como costo comprobado de adquisición de dichas acciones o títulos valor, el valor que haya servido para la determinación de su ingreso acumulable o gravable al ejercer su opción de compra, proveniente del ejercicio.

En cuanto a otros conceptos asimilables a salario, el Reglamento de la Ley del ISR establece en el artículo 162 que los socios de las sociedades de solidaridad social que perciban ingresos por su trabajo personal, determinados por la asamblea general de socios (art. 17 párrafo tercero, fracción V de la Ley de Sociedades de Solidaridad Social), podrán optar por asimilarlos a ingresos por salarios, siempre que se cumpla con las obligaciones establecidas en este capítulo de la LISR.

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Este es prácticamente el único supuesto que la ley del ISR establece como ingresos en servicios para personas asalariadas.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

Consideramos que es indudable el beneficio económico para los funcionarios que tengan un automóvil a su servicio, sin ninguna de las limitantes establecidas por el artículo 36, por lo que resulta procedente imputar un ingreso al beneficiario.

Ejemplo:

Monto Original de la Inversión que exceda al importe que se puede deducir

X 25 %

= Resultado

(Entre) 12

= Ingreso en servicio mensual

+ Importe no deducible de gastos de reparación y mantenimiento

= TOTAL DE INGRESOS EN SERVICIO

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

El hecho de que los ingresos por salarios son gravados cuando sean cobrados implica llevar un adecuado control de nóminas tanto al cierre de cada mes como al cierre del ejercicio fiscal, ya que los días de salario devengados en un mes pero cobrados en el mes o al ejercicio siguiente deberán acumularse cuando sean cobrados. El mismo esquema de

flujo de efectivo para efectos del ISR de quien pague, deberá observarse para efectos de tomar la deducción correspondiente.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Lo dicho en el presente párrafo es adecuado ya que los conceptos mencionados son obligaciones patronales y no representan a los trabajadores una modificación positiva en su haber patrimonial, sobre todo en el caso de las herramientas y uniformes de trabajo.

Finalmente es importante comentar que el Reglamento de la LISR establece en su artículo 164 que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

IMPUESTO ANUAL DE COMPENSACIONES POR SEPARACIÓN

Artículo 95. Cuando se obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, por separación, se calculará el impuesto anual, conforme a las siguientes reglas:

- I. Del total de percepciones por este concepto, se separará una cantidad igual a la del último sueldo mensual ordinario, la cual se sumará a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a dichos ingresos. Cuando el total de las percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas se sumarán en su totalidad a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto y no se aplicará la fracción II de este artículo.
- II. Al total de percepciones por este concepto se restará una cantidad igual a la del último sueldo mensual ordinario y al

resultado se le aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción anterior. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

La tasa a que se refiere la fracción II que antecede se calculará dividiendo el impuesto señalado en la fracción I anterior entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 152 de esta Ley; el cociente así obtenido se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

Los conceptos a que se refiere este artículo son los mismos que contempla el artículo 93, fracción XIII, en la que se establece una exención parcial sobre tales ingresos, la cual está computada atendiendo al monto del salario mínimo general y a la antigüedad de la persona que los reciba.

Ha de resaltarse que en el artículo que nos ocupa se señala expresamente la forma de determinar el impuesto anual de una persona física que obtenga ingresos por una separación laboral, además se señala que para esos efectos se sumará al impuesto determinado de conformidad con la fracción II el impuesto obtenido en los términos de la fracción I, y es de interpretarse que dicha suma será el impuesto anual.

En el procedimiento contenido en el artículo que nos ocupa no se hace ninguna correlación con la determinación del ISR anual que se establece en los artículos 150 a 152 de esta Ley, bajo lo anterior, entre otros supuestos, no se señala: a) en que parte del procedimiento deben considerarse la deducciones personales a que se refiere el artículo 151 antes citado; en este caso es de interpretarse que dichas deducciones son restadas de la base gravable anual, es decir la cantidad que resulta de la suma a que se refiere la fracción I del artículo en comento, b) La forma de combinar el procedimiento del artículo en comento con el procedimiento de determinación de la tasa efectiva por enajenación de bienes que se establece en el artículo 120 de la ley del ISR.

El cálculo del impuesto bajo la mecánica que establece el artículo que se comenta, opera exclusivamente sobre la porción gravada de tales ingresos, ya que como se menciona en el artículo 93, fracción XIII, sobre la porción que exceda al monto de la exención, se deberá calcular el impuesto en los términos de la Ley.

El objetivo fundamental de la mecánica de cálculo contenida en esta disposición es evitar la acumulación total de estos ingresos a una sola base gravable, ya que ello implicaría una tasa efectiva sumamente elevada, pues no guardaría proporción con la que regularmente pudiese estar aplicando la persona perceptora del ingreso extraordinario.

En este caso, el legislador consideró que la acumulación del equivalente a un sueldo mensual ordinario, sería una medida razonable de acumulación y que la parte no acumulable del ingreso (equivalente al ingreso total, menos la porción exenta, menos el monto correspondiente a un sueldo mensual ordinario), quedaría gravada a la tasa efectiva de impuesto aplicable durante el año en cuestión.

Resulta importante destacar algunos aspectos que se desprenden de la mecánica de cálculo anterior:

Uno de ellos es el relativo a la acumulación del monto equivalente al último sueldo mensual ordinario, caso en el que debe considerarse el último sueldo efectivamente pagado por concepto de compensación normal, sin incluir ninguna partida extraordinaria (gratificaciones, horas extras, etc.), independientemente de que se haya cubierto en el propio ejercicio o en el anterior. Otro aspecto que amerita comentario especial es el relativo a la determinación de la tasa efectiva de impuesto para aplicarse a la porción gravable no acumulable del ingreso por separación, la que, de conformidad con esta disposición, se obtiene dividiendo el impuesto determinado en la fracción I anterior, entre su propia base.

Otro aspecto más es el relativo a que la disposición no precisa cual es el último sueldo mensual ordinario que debe tomarse, esto en virtud de que puede darse el caso de que los pagos por separación se efectúen en uno o más ejercicios posteriores al de la terminación de la relación laboral, y en ese momento (que es el ejercicio en que debe acumular los ingresos por separación cobrados) el trabajador y esté laborando para otro patrón y su sueldo mensual ordinario sea diferente.

PAGOS PROVISIONALES DE TRABAJADORES MEDIANTE RETENCIÓN

Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

No obstante que la redacción de este primer párrafo tiene un sentido general que pretende incluir a toda persona física o moral, residente o no en el país, por el sólo hecho de efectuar pagos gravados a personas físicas asalariadas residentes en territorio nacional, en el antepenúltimo párrafo de este mismo artículo se aprecian excepciones a tal regla general, ya sea por disposición expresa de la propia Ley o bien, por imposibilidad de aplicarla extraterritorialmente (cuando quien paga el salario es un extranjero sin establecimiento, presencia física o representación en México).

Además se señala que no se efectuará retención a las personas que en el mes perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, lo cual implicaría que para las trabajadores y demás contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos superiores a un salario mínimo general, debería aplicárseles el procedimiento de cálculo de ISR sólo sobre los ingresos que excedan de dicho salario, situación que no ocurre así dado el diseño de la tarifa siguiente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

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	247.23	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.62	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%
250,000.00	En adelante	78,404.23	35.00%

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 esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

La retención que se determina con el procedimiento que establece el artículo reglamentario de referencia es menor a la que resultaría de acumular los pagos a los ingresos del mes, ya que se aplica una tasa llamada efectiva o vinculada con la proporción acumulable correspondiente a un mes.

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%.

Se mantiene la posibilidad de que éstos deduzcan del impuesto sobre la renta a su cargo, la cantidad que hubieren pagado por el impuesto que, en su caso, las Entidades Federativas establezcan a los ingresos por salarios. Consideramos que lo correcto es que el impuesto local a que se hace referencia en esta disposición, debería de ser acreditable contra el ISR federal, en lugar de deducirse como aquí se establece.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Se establece que la retención mínima por pago de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, etc., así como a administradores, cuando no haya además una relación laboral, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente que establezca la tarifa del Art. 152 es decir, el 35 %, lo cual en muchas ocasiones resulta en un impuesto demasiado alto comparado con el que debería aplicarse atendiendo al nivel de ingreso de que se trate, sobre todo en ingresos que obtienen estos consejeros cuyos montos sean muy bajos. El impuesto a retener a estas personas, independientemente de que exista relación laboral, debería de ser igual al de cualquier otra persona física asimilada a salarios.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

Con este procedimiento se evita la retención en exceso por un pago extraordinario como lo es el caso que nos ocupa, congruente con el procedimiento de acumulación mencionado en el artículo 95.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL A CARGO DEL PATRÓN

Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley. Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de esta Ley.

La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las

autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Para el procedimiento de determinación del ISR anual de los trabajadores, además de observar lo dicho en párrafos anteriores, deberá atenderse a lo que se dispone en las disposiciones de Subsidio para el Empleo”.

El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en este Capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.

No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo, cuando se trate de contribuyentes que:

- a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.

De conformidad con lo anterior, respecto de un trabajador que inició la relación laboral en años anteriores a aquel por el cual se está definiendo si debe efectuarse el cálculo anual, que termina la relación laboral después del día 1 y antes del 31 de diciembre (supongamos que dejó de prestar servicios el 15 de diciembre), debe hacerse cálculo anual y declararse por parte del patrón (considerando que no se ubica en los supuestos de los incisos siguientes).

Lo anterior analizado en forma conjunta con lo establecido en la fracción III inciso c) del artículo 98 de la ley del ISR, implicaría que, en el mismo supuesto aquí planteado (trabajador que dejó de prestar servicios el 15 de diciembre),

tanto el patrón como el trabajador tengan la obligación de efectuar y declarar el cálculo anual de ISR.

Lo anterior, es subsanado por el artículo 182 del RISR, en donde se señala que en esos casos el contribuyente (trabajador) está relevado de presentar la declaración anual.

- b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$400,000.00.
- c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 98. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a que se refiere este Capítulo, los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al empleador.
- II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en el que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.
- III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:
 - a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.
 - b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.
 - c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.
 - d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el

extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 96 de esta Ley.

- e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$400,000.00.

Respecto de saldos a favor de ISR en la declaración anual de los trabajadores resulta interesante la siguiente tesis:

DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De los artículos 110, párrafo primero, 113, párrafo primero, 116, 117, fracción III, incisos b) y e), y 118, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 151 de su Reglamento; y 22 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2006, se advierte que los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, que conforme a la ley no están obligados a declarar, porque sus percepciones durante el ejercicio anual no exceden de \$400,000.00, para solicitar la devolución del saldo a su favor del impuesto sobre la renta que les resulte no es necesario que demuestren que comunicaron por escrito al retenedor (patrón) que presentarían declaración anual del ejercicio respecto del cual solicitan dicha devolución. Lo anterior es así, ya que dicha comunicación no es una condición necesaria para solicitar la devolución, pues acorde con el artículo 116 de la Ley citada, el contribuyente (trabajador) podrá requerir a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas; asimismo, cuando no sea posible compensar los saldos a su favor o sólo pueda hacerse en forma parcial, aquél podrá solicitar su devolución, por lo que basta que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor como obligado principal o por el propio trabajador cuando haya sido por su cuenta, como lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución.

Contradicción de tesis 147/2011. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 1 de junio de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Aurelio Damián Magaña.

Tesis de jurisprudencia 110/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de junio de dos mil once.

- IV.** Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

OBLIGACIONES DE LOS PATRONES

Artículo 99. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 96 de esta Ley.
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 97 de esta Ley.
- III. 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.

Las reglas de la RMF 2016 de la 2.7.5.1 a la 2.7.5.5 contemplan diversas disposiciones en materia de expedición y entrega del CFDI por concepto de nómina, fechas de expedición y entrega del CFDI de las remuneraciones cubiertas a los trabajadores, emisión de comprobantes y constancias de retenciones y otros.

- IV. Solicitar, en su caso, las constancias y los comprobantes a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Adicionalmente, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

- V. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

Es conveniente tomar en cuenta que el Artículo 79 Fracción II del Código Fiscal de la Federación (CFF), considera como infracción del patrón no cumplir la obligación de inscribir a terceros, como sus trabajadores, en el RFC. Por otra parte,

el artículo 17-H Fracción X inciso d) del CFF establece que los certificados digitales que emita el SAT quedarán sin efectos, entre otros supuestos, cuando las autoridades fiscales detecten la existencia de una o más infracciones relacionadas con el RFC (artículo 79 CFF), aún sin ejercer facultades de comprobación.

- VI.** Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó lo dispuesto en el artículo 93, fracción XVII de esta Ley.
- VII.** Presentar, ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan ejercido la opción a que se refiere la fracción VII del artículo 94 de esta Ley, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas en este artículo, los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros.

Por convenios o tratados internacionales, los empleados de organismos extranjeros reciben el mismo tratamiento que las personas que reciben ingresos del extranjero, liberando a estos organismos de las responsabilidades de proporcionar información fiscal, recayendo esta obligación sobre los propios contribuyentes asalariados.

Llama la atención que tratándose de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, no se contemplen en la ley del ISR deducciones relacionadas directamente con estos ingresos (diferentes a las deducciones personales), como si ocurre en la mayoría de los Capítulos del Título IV de la ley del ISR. Aunque no sea común que un trabajador tenga gastos que se relacionen con esos ingresos, llegan a presentarse casos en los que dichos gastos son importantes, entre ellos pueden citarse los honorarios de abogados que son contratados por trabajadores para atender la defensa de algún derecho que se

materializa en un ingreso, otro concepto puede ser los gastos de transporte en que tiene que incurrir un trabajador para acudir a sus labores cuando el patrón no proporciona el servicio y la distancia a recorrer es considerable, o bien, los gastos de uniformes y/o herramientas de trabajo que por incumplimiento no son proporcionados por el patrón, pero que el trabajador se ve en la necesidad de adquirirlos para poder trabajar y percibir los ingresos por salarios. Es recomendable que se incluyan disposiciones para permitir algunas deducciones como estas, para ello seguramente se establecerían los requisitos y controles correspondientes.

CAPÍTULO II
DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y
PROFESIONALES
SECCIÓN I
DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y
PROFESIONALES
SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO

Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

- I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.
- II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

El RISR (artículo 185) establece la opción para quienes obtengan ingresos por la prestación de servicios

profesionales relacionados con una obra determinada (mueble o inmueble), en la que el prestador no proporcione los materiales y el pago se haga en función de la cantidad de trabajo realizado (y no de los días laborados), de efectuar la retención del impuesto bajo el régimen de sueldos y salarios, siempre y cuando se comuniqué por escrito al prestatario previo inicio de la obra. En estos casos, el contribuyente puede tributar bajo el régimen de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado o bajo el régimen de actividades profesionales.

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.

INGRESOS ACUMULABLES

Artículo 101. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

El listado de ingresos acumulables es sólo enunciativo, no limitativo. Se señalan los momentos de acumulación y determinación del ingreso en cada caso.

- I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

Tratándose de la prescripción, se considera que los ingresos son efectivamente percibidos en el momento en que ésta se consuma, conforme a la legislación aplicable al acto jurídico de que se trate, no siendo necesaria la declaratoria de procedencia por parte de la autoridad correspondiente (187 del RLISR).

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

Los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso, podrán disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que dichos acreedores les perdonen las deudas citadas. Cuando el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que resulte no se considerará como ingreso acumulable, salvo que la deuda perdonada provenga de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas a que se refiere el artículo 179 de esta Ley.

Esto significa que cuando se trate de deudas condonadas por operaciones con y entre partes relacionadas, residentes en el extranjero, sí se considerarán ingresos acumulables.

- II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones, relacionados con las actividades a que se refiere este Capítulo.

Se considera como ingreso el importe total que se obtenga por la enajenación de cuentas y documentos por cobrar, sin deducción alguna, en virtud de que el artículo 102, primer párrafo, de la LISR, sólo considera acumulables los ingresos en el momento en que son efectivamente percibidos, pues cuando se generan estos ingresos, corresponden a ventas a crédito aún no acumulables para efectos de ISR ni IVA, por no haber sido cobradas.

- III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.

La exención prevista en el artículo 93, fracción XXI, de la LISR no es aplicable a los ingresos por actividades empresariales, pues se especifica que no opera tratándose de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

- IV.** Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
- V.** Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

En el caso de pintores, escultores, que enajenan sus obras, los ingresos que obtienen no se consideran por actividades empresariales, sino ingresos por la prestación de servicios profesionales.

- VI.** Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.
- VII.** Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.
- VIII.** Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

Recordemos que el art. 93, fr. XXIX, de la LISR, establece una exención de hasta el equivalente de 20 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año por estos ingresos, siendo que debe acumularse los ingresos que excedan de dicha cantidad.

- IX.** Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

Se incluyen los ingresos por intereses derivados de bienes afectos a la actividad empresarial o profesional, incluyendo los que se generen por las ventas o la prestación de servicio que se realicen a crédito y generen intereses, considerándose complementarios al precio; también quedan incluidos los intereses que generen las inversiones de dinero proveniente de operaciones realizadas por la actividad empresarial o profesional, por lo que habrá que distinguir en los registros contables, cuáles intereses provienen de las actividades señaladas y cuáles de otro dinero que no esté afecto a dichas

actividades, en cuyo caso se sujetarán estos intereses a las reglas del Capítulo VI del Título IV de la Ley (Ingresos por intereses).

- X.** Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

Al considerar que este tipo de operaciones son un ingreso, se neutraliza la deducción previamente realizada, aunque contablemente sean una disminución de las compras o gastos.

- XI.** La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad.

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme al Código Fiscal de la Federación, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales.

De manera general, los ingresos presuntivos derivan de presunciones legales; contenidas expresamente en ordenamientos jurídicos (como el CFF), y, al mismo tiempo, se configuran como presunciones iuris tantum, pues admiten prueba en contrario.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

Las autoridades fiscales podrán determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de los ingresos o de activos, respectivamente.

MOMENTO DE ACUMULACIÓN

Artículo 102. Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción I del artículo 101 de esta Ley, éstos se considerarán efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condonación, la quita o la remisión, o en la que se consume la prescripción.

Tratándose de contraprestaciones mediante transferencia electrónica, éstas se considerarán efectivamente percibidas en el momento en que se efectúe dicha transferencia, aun cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad (artículo 17, último párrafo, CFF).

En el caso de enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo.

El caso de exportación de bienes constituye una excepción a la regla general que establece que los ingresos se acumulan cuando se perciben efectivamente, pues pasando estos doce meses, los ingresos por exportación deben acumularse aunque no se hayan percibido.

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Artículo 103. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

- II.** Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 19 y 22 de esta Ley, respectivamente.

Se considera como deducción autorizada el importe de las adquisiciones de mercancías, ya que la deducción del costo de lo vendido será aplicable únicamente a las personas morales que tributen en el Título II de esta Ley.

- III.** Los gastos.

- IV.** Las inversiones.

- V.** Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta Sección y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.

Como se observa, para que los intereses sean deducibles, se condiciona a que éstos se obtengan en virtud de la realización de actividades empresariales o profesionales.

- VI.** Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Esto significa, que los contribuyentes patrones no pueden deducir las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores que pague el patrón.

- VII.** Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Las Entidades Federativas pueden establecer, entre otros, impuestos cedulares sobre ingresos que obtengan las

personas físicas por la prestación de servicios profesionales y por actividades empresariales. En ambos casos, la tasa del impuesto será entre el 2% y 5% (art. 43, fr. I y IV, de la LIVA). Para efectos del ISR, el pago por concepto de estos impuestos locales tiene el tratamiento de deducción autorizada.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 26 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

Artículo 104. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección determinarán la deducción por inversiones aplicando lo dispuesto en la Sección II del Capítulo II del Título II de esta Ley. Para estos efectos, se consideran inversiones las señaladas en el artículo 32 de esta Ley.

Las reglas y tasas de deducción de inversiones son las mismas para personas morales y personas físicas, por tanto, simplemente se hace la remisión al artículo aplicable a las primeras. De acuerdo con la LISR, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos (art. 32).

Para los efectos de este artículo, los por cientos de deducción se aplicarán sobre el monto original de la inversión, aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción. Cuando no se pueda separar el monto original de la inversión de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse en los términos de la fracción V del artículo 103 de esta Ley.

Así, se pueden deducir inversiones aun y cuando aun cuando no estén pagadas en su totalidad. En cuanto a la deducción de intereses pagados por el financiamiento de inversiones,

sólo podrán deducirse cuando sea posible separar el monto total de la inversión del que corresponda a los intereses.

REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 105. Las deducciones autorizadas en esta Sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

Serán aplicables los mismos comentarios vertidos en esta obra en el artículo 27 anterior.

- I. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente, se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

En congruencia por lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 102 en el que se señala que los ingresos serán acumulables hasta que efectivamente se perciban, este artículo precisa que para que se puedan efectuar deducciones, éstas deberán ser efectivamente erogadas.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Sin embargo, el artículo 102 del RLISR establece que aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha de expedición del comprobante y el pago del mismo mediante cheque, se podrá realizar la deducción, siempre que

ambas fechas correspondan al mismo ejercicio; es decir, se amplía el plazo para su deducción. Cuando se trate de pagos mediante cheque cuyo cobro se realice en el ejercicio inmediato siguiente al de la expedición del comprobante, sí aplica el plazo de cuatro meses para efectuar la deducción.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Tratándose de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

Esta disposición se relaciona con el artículo 104, segundo párrafo, de la LISR, relativa a las inversiones en activos fijos, cargos y gastos diferidos, así como las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, mismas que no necesariamente deberán estar efectivamente erogadas para tener derecho a la depreciación.

- II.** Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto en los términos de esta Sección.

El término “estrictamente indispensable” debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. Así, el carácter de “indispensable” se vincula con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para llevar a cabo sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse. (Tesis Tesis: 2a. CIII/2004, SJF, 9ª época, t. XX, Dic. 2004, p. 565).

- III.** Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 104 de esta Ley. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, además deberán cumplirse los requisitos del artículo 38 de esta Ley.

- IV.** Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- V.** Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.
- VI.** Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de las deducciones a que se refiere el artículo 104 de esta Ley.
- Esta regla es complementaria a la establecida en la fracción I y debería formar parte de dicha fracción como un párrafo más.*
- VII.** Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
- VIII.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de los comprobantes fiscales a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 27 de esta Ley, estos se obtengan a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal deberá corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción.

Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 27, fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XIII, XIV, XVII, XVIII, XIX y XXI de esta Ley.

PAGOS PROVISIONALES

Artículo 106. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el

inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo 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 y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Esta mecánica permite conocer la Utilidad Fiscal por esta actividad desde la declaración mensual de diciembre, sin embargo, la utilidad fiscal se adiciona a los demás ingresos acumulables de otros capítulos hasta abril del año siguiente; o bien, es la base que se determina en la Declaración anual cuando no se realizan otras actividades gravadas conforme al Título IV.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente:

Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

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 esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo.

INGRESOS ESPORÁDICOS

Artículo 107. Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme a este Capítulo, cubrirán, 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. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 152 de esta Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.

Se entienden como ingresos "esporádicos" aquellos que el contribuyente percibe de forma ocasional, dispersa o sin antecedentes; es decir, aquellos ingresos que no se relacionan con sus actividades habituales.

En caso de que el ingreso esporádico se perciba de una persona moral, el contribuyente podrá acreditar contra el pago provisional el impuesto que le haya sido retenido. Lo anterior con base en lo dispuesto por el artículo 190 del RLISR.

ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN COPROPIEDAD

Artículo 108. Cuando se realicen actividades empresariales a través de una copropiedad, el representante común designado determinará, en los términos de esta Sección, la utilidad fiscal o la pérdida fiscal, de dichas actividades y cumplirá por cuenta de la totalidad de los copropietarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. Para los efectos del impuesto del ejercicio, los copropietarios considerarán la utilidad fiscal o la pérdida fiscal que se determine conforme al artículo 109 de esta Ley, en la parte proporcional que de la misma les corresponda y acreditarán, en esa misma proporción, el monto de los pagos provisionales efectuados por dicho representante.

La realización de actividades empresariales mediante copropiedad no es común en nuestro país; sin embargo, la ley

prevé este caso y señala reglas aplicables para simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para llevar a cabo este tipo de actividades en copropiedad, no es necesario crear una nueva persona jurídica, basta con que los bienes afectos a la actividad empresarial se compren en copropiedad y se exploten conjuntamente. Tampoco es indispensable que existan bienes tangibles, puede afectarse dinero y establecerse las bases de operación. A partir de ahí, sin que cada persona física pierda su independencia, se nombrará a un representante común para que cumpla las obligaciones fiscales, salvo lo correspondiente a la declaración anual, que deberá presentarse de manera individual por cada copropietario.

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL

Artículo 109. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 152 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá 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 y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

La mecánica que se establece en este artículo es con el objeto de que la persona física determine la parte acumulable de cada capítulo aplicable a sus ingresos, para así llegar a una base global, en términos del artículo 152. A esta base habrán de disminuirse las deducciones personales a que se refiere el artículo 151 y aplicar la tarifa del 152.

La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio a que se refiere el párrafo anterior. En este caso se estará a lo siguiente:

De acuerdo con esta disposición la pérdida se genera cuando las deducciones exceden a los ingresos gravables, en cuyo caso, la PTU pagada en el ejercicio incrementará el importe de la pérdida; sin embargo, el legislador pasó por alto qué sucede cuando, existiendo en principio utilidad fiscal, el monto de la PTU sea superior a la misma. En nuestra opinión consideramos que en estos casos existe una pérdida fiscal.

- I. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal determinada en los términos de esta Sección, de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.

Para los efectos de esta fracción, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

- II. El derecho de disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de la enajenación del negocio. En el caso de realizarse actividades empresariales, sólo por causa de muerte podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios, que continúen realizando las actividades empresariales de las que derivó la pérdida.

*Por regla general, las pérdidas fiscales no son transmisibles.
La excepción a esta regla es el caso de la transmisión de*

derechos o legatarios que continúen las actividades empresariales, pues las pérdidas fiscales se transmiten mortis causa con los derechos heredados.

Las pérdidas fiscales que obtengan los contribuyentes por la realización de las actividades a que se refiere esta Sección, sólo podrán ser disminuidas de la utilidad fiscal derivada de las propias actividades a que se refiere la misma.

En el caso de pérdidas fiscales derivadas de actividades empresariales o profesionales, la ley señala específicamente que éstas sólo serán amortizables contra utilidades provenientes de las mismas actividades; y, por tanto, no podrán amortizarse contra otros ingresos que la persona física tenga en el mismo ejercicio por concepto de salarios, arrendamientos, intereses y otros.

Para los efectos de esta Sección, para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de conformidad con este artículo.

En la determinación del ISR de los contribuyentes de este capítulo no existen efectos inflacionarios; sin embargo, sí tienen derecho a actualizar la deducción de inversiones.

Este artículo no señala excepción alguna en el cálculo de la base para PTU, que sea distinta de la del ISR.

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.

Para efectos de determinar la renta gravable en la PTU, se considera como deducción sin restricción alguna los pagos por concepto de sueldos y salarios y sus prestaciones, sin importar que hayan sido parcialmente deducibles para la base del impuesto.

En el caso de que el contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el mismo ejercicio, deberá determinar la renta gravable que en términos de esta Sección corresponda

a cada una de las actividades en lo individual; para estos efectos, se aplicará la misma proporción que se determine en los términos del artículo anterior.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 110. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

Serán aplicables los comentarios vertidos en la presente obra, correspondientes al artículo 76.

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, tratándose de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de dos millones de pesos, llevarán su contabilidad y expedirán sus comprobantes en los términos de las fracciones III y IV del artículo 112 de esta Ley.

De conformidad con las Reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.5. de la RMF para 2016, los contribuyentes que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales y que registren sus operaciones en la herramienta electrónica "Mis cuentas", deberán llevar su contabilidad en sistemas electrónicos con capacidad de generar archivos en formato XML. Asimismo, están obligados a enviar su información contable a través del Buzón Tributario.

Cabe señalar que en relación a las obligaciones en materia de contabilidad electrónica, están por resolverse diversos amparos que en el fondo resolverán sobre la constitucionalidad de la e-contabilidad. Asimismo, derivado de la contradicción de tesis 277/2014, la SCJN determinó la procedencia de la suspensión provisional de las obligaciones en materia de contabilidad electrónica.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta fracción, la III y la V de este artículo, respecto de dichos establecimientos,

podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de esta Ley.

- III.** Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.

Los comprobantes fiscales deben cumplir con los requisitos 29-A del CFF; las representaciones impresas del CFDI deben cumplir con los requisitos de la Regla 2.7.1.7. de la RMF para 2016.

Atendiendo a la Regla 2.7.1.6. de la RMF para 2016, los contribuyentes pueden expedir CFDI a través de la herramienta electrónica denominada “Servicio de Generación de Factura Electrónica (CFDI)” del SAT; por lo que no es necesario que acudan a un proveedor de certificación de CFDI.

- IV.** Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

- V.** Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

Conforme al artículo 192 del RLISR, los contribuyentes deben levantar un inventario físico total de existencias, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 110 del mismo Reglamento.

- VI.** En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de las declaraciones a que se refiere la fracción VII de este artículo, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

- VII.** Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VI y XV del artículo 76 de esta Ley.

De esta manera, la personas físicas que realicen actividades empresariales comparten con las personas morales la obligación de presentar la información respecto: 1) el saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior de los préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; 2) el tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios de dichas operaciones de financiamiento; y 3) las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a 100 mil pesos.

- VIII.** 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.
- IX.** Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I de este Título, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el mismo.
- X.** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción X del artículo 76 de esta Ley.
- XI.** Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 76, fracción IX de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, 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 de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados./

SECCIÓN II

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

Uno de los objetivos prioritarios planteado por la presente Administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Sin embargo, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad, es por ello que la facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria para ello se adiciona un nuevo Régimen opcional para Personas Físicas realicen actividades empresariales consistentes en la enajenación de bienes y prestación de servicios sin que se requiera título profesional para realizarlos.

Ahora bien, con este esquema, la SHCP pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes hoy ya realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios, y que reciben hasta 2 millones de pesos de ingresos y no cumplen con sus obligaciones fiscales, para lo cual ofrece a través del Régimen de Incorporación Fiscal, un régimen que por su naturaleza resulta ser transitorio a la formalidad fiscal y al mismo tiempo pretende otorgar certeza ofreciendo un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante 10 años, pero condiciona sus beneficios graduales al cumplimiento permanente de sus obligaciones fiscales; de tal manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general de las personas físicas regulado por el Título IV.

Con la entrada en vigor de este nuevo régimen de la Ley de ISR desaparecen el Régimen Intermedio y el Régimen de Pequeños Contribuyentes vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Desde su incorporación el 1 de enero de 2014 este Régimen ha sido objeto de diversos beneficios y canonjías adicionales

que han sido dadas a conocer a través de decretos presidenciales, comunicados o publicaciones en la página del SAT por lo cual se recomienda al lector que visite la página del SAT www.sat.gob.mx, igualmente los decretos de fecha 11 de marzo de 2015 y 10 de septiembre de 2014 que dieron beneficios en materia de IVA e IEPS, a fin de que verifique los beneficios vigentes al momento de su análisis.

Adicionalmente a lo mencionado en el párrafo anterior, dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016, se incorpora dentro del artículo 23, beneficios para la exención y reducción en el pago del IVA e IEPS. Esta situación puede generar amparos respecto de los demás contribuyentes.

A partir de 2016 se crean 3 tipos adicionales de Régimen de Incorporación Fiscal:

- a) **MicroRIF**, que es el que se contiene en el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación, y es aquel que, no supera los \$ 300,000.00 con operaciones con público en general exclusivamente.*
- b) **MicroART**, es aquel que se regula en las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, y le es aplicable principalmente a los Artesanos hasta \$ 250,000.00.*
- c) **MicroSOCIAL**, es el que se contiene en las disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y es aplicable a las personas físicas que se vinculen con empresas de participación estatal mayoritaria.*

Dentro del contenido del Informe Tributario y de Gestión del tercer trimestre de 2015, emitido por el Servicio de Administración Tributaria, se pueden observar 2 efectos contrastantes del Régimen de Incorporación Fisca:

- 1.- El monto de lo que representa el gasto fiscal de este Régimen, esto es, lo que el Estado deja de recaudar por otorgarse un estímulo fiscal.*
- 2.- El monto de la recaudación por este Régimen.*

Para entender mejor los efectos económicos del Régimen de Incorporación Fiscal es recomendable que se estudie el Documento que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado “Presupuesto de Gastos Fiscales”, el cual se debe dar a conocer a más tardar el 30 de junio de cada año.

A continuación se transcribe el efecto de los gastos fiscales contenidos en el Informe Tributario y de Gestión del tercer trimestre de 2015:

Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

La recaudación obtenida al cierre de septiembre de 2015 fue de 2 mil 893.4 millones de pesos y el número de contribuyentes inscritos en el RIF es de 4 millones 445 mil 495 contribuyentes. Por su parte, los estímulos otorgados por este concepto fueron de 23 mil 838.9 millones de pesos.

Estímulos fiscales del RIF ^{1/} Enero-septiembre, 2015 Millones de pesos		Recaudación del RIF Enero-septiembre, 2015 Millones de pesos	
Concepto	Monto	Concepto	Monto
Total	23,838.9	Total	2,893.4
ISR	18,425.3	ISR	12.2
IVA	5,132.5	IVA	2,851.5
IEPS	281.1	IEPS	29.7

Fuente: SAT.
Cifras preliminares sujetas a revisión.

1. / Estimación realizada con base en:

a) Reducción del ISR contemplado en el artículo 111 de la ley del impuesto sobre la renta.

b) Decreto que conglomera diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa^{2/}, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, a través del cual se otorga a los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la imputación de bienes o prestación de servicios, que se efectúan con el público en general.

c) Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal^{3/}, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de septiembre de 2014, a través del cual se otorga a los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, estímulos fiscales en materia del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios.

d) Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal^{4/} publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2015, a través del cual amplía la aplicación de la reducción del 100% del ISR, IVA e IEPS.

Por último, es lamentable que no se hubiera debatido en el proceso legislativo de las reformas fiscales 2016, 2 temas que son prioridad para las personas físicas que realizan actividades empresariales. Estos temas son:

- a) *Inclusión en el RIF a las personas físicas del sector primario (agricultura, ganadería, silvicultura y pesca).*
- b) *Eliminación de la restricción para los franquiciatarios para poder tributar en el RIF, ya que, esta limitante debe ser para el franquiciante.*

SUJETOS DEL RIF, CALCULO Y PAGO DEL IMPUESTO

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los

que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Llama la atención en el texto del párrafo se utilice la palabra “únicamente”, cuando en muchos otros ordenamientos el Legislador ha utilizado el término de “Exclusividad” la intención del legislador es que solamente pueden calificar para tributar en este régimen aquellas personas físicas que sus ingresos provienen únicamente de la realización de actividades empresariales, enajenación de bienes o prestación de servicios que no requieren un título profesionales y que además no rebasen el límite de ingresos de \$ 2'000,000, limitando la realización de otras actividades para la obtención de ingresos.

Dentro de las reformas fiscales 2016, se dan facilidades para que se incluyan más personas en los beneficios del RIF. Para tal efecto se incorporaron las reglas 3.13.1, 3.13.2, 3.13.3 y 3.13.4 de la resolución miscelánea 2015 al texto de Ley.

*Por lo que se refiere a lo debe entenderse como actividades empresariales, el **artículo 16 del Código Fiscal** lo define como sigue:*

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- 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 que son las 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.

*Por su parte la enajenación está definida en el **artículo 14 del Código Fiscal de la Federación** como sigue:*

Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

- b) *En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.*

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

VI. a cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

- a) *En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.*

- b) *En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.*

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta

fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

Por lo que se refiere a la prestación de servicios que no requiere título profesional para su realización, consideramos que esos servicios están relacionados con una actividad empresarial, es decir en la mayoría de los casos se acompañe de la venta de un producto que sea complementario por ejemplo los servicios de instalación mantenimiento y

reparación entre otros, aunque no hay una definición o criterio de la autoridad al respecto cuales servicios no pudieran prestarse en virtud de que requieren un título profesional para su ejercicio.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

En el caso de que se realice una alta en este Régimen con posterioridad al 1 de enero el contribuyente debe dividir el límite de 2 millones de pesos entre 365 días que equivalente a \$5,479.45 diarios y multiplicar esta cantidad por el número de días restantes entre la fecha de alta ante el RFC y el 31 de diciembre.

Ponemos el siguiente ejemplo, si una persona física se da de alta en el RIF el 1 de marzo tributará en este régimen en un año calendario 306 días que multiplicados por el tope diario de \$ 5,479.45 da como resultado que esta persona no puede tener ingresos en este Régimen superiores a los \$ 1'676,711.70 en el resto del ejercicio.

También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Los contribuyentes que opten por lo dispuesto en este párrafo, podrán nombrar a uno de los copropietarios como representante común para que a nombre de los copropietarios sea el encargado de cumplir con las obligaciones establecidas en esta Sección.

Derivado de la reforma fiscal 2016, se facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que realicen actividades empresariales mediante un contrato de copropiedad, ya que, se permite nombrar a un representante común.

Código Civil Federal

Artículo 938. Hay copropiedad cuando una cosa o un derecho pertenecen pro-indiviso a varias personas.

Artículo 942. El concurso de los partícipes, tanto en los beneficios como en las cargas será proporcional a sus respectivas porciones.

Se presumirán iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

*Derivado de la reforma fiscal 2016, se incluye dentro de las demás **actividades permitidas para las personas físicas, para***

que, no sean excluidas dentro del RIF. Estas actividades permitidas son las de arrendamiento de inmuebles. Es preciso mencionar que, las actividades de los Capítulos I, III y VI de este Título, no tributan con los beneficios del RIF.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección:

- I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección, a excepción de los siguientes:
 - a) Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales previstas en el Título III de esta Ley, siempre que no perciban el remanente distribuible a que se refiere el artículo 80 de este ordenamiento.
 - b) Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII de la presente Ley, aún y cuando reciban de dichas personas morales intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en su conjunto, no excedan de dos millones de pesos.
 - c) Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de esta Ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.

Para los efectos de esta fracción, se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.

- II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y

dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

Es decir las personas físicas dedicadas a la promoción o demostración de casas habitación que adquieran personas físicas si pudieran tributar en el RIF.

- III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta Sección.
- IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.
- V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos 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.

El SAT ha puesto a disposición de los contribuyentes una aplicación electrónica llamada "Mis Cuentas" en la que se ingresan los ingresos y deducciones efectivamente cobrados y

pagadas en el bimestre con los cuales se determina la utilidad bimestral.

El párrafo en cuestión hace referencia a que se podrán restar las deducciones que sean estrictamente indispensables para obtener ingresos para lo cual resulta necesario atender a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente a las deducciones del Capítulo II del Título IV (de las actividades empresariales y profesionales) y sus requisitos contenidos en el artículo 104 de la misma Ley. Igualmente se podrá restar la Participación de los Trabajadores del patrón persona física en las Utilidades efectivamente pagada.

Asimismo, es deducible al 100% la adquisición de activos fijos, gastos y cargos diferidos sin excepción alguna, cuando hayan sido efectivamente erogados, conforme a los lineamientos establecidos en el artículo 104 de la Ley del ISR. Igualmente, se otorga la facilidad de que los contribuyentes del RIF deduzcan las inversiones que venían utilizando en sus regímenes anteriores, debiendo contar con el comprobante que ampare la propiedad de esos bienes.

Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes.

Cuando las deducciones sean mayores a los ingresos de un período bimestral la diferencia puede considerarse como una deducción en los períodos bimestrales siguientes. Esto en virtud de que los pagos son bimestrales y no hay una declaración anual.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta Sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio. Para efectos del artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, el plazo para el reparto de las utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba presentarse en los términos del artículo

112 de esta Ley, la declaración correspondiente al sexto bimestre del ejercicio de que se trate.

Se da seguridad jurídica a partir de las reformas fiscales 2016 para los trabajadores de los patrones que tributan como RIF, ya que, se precisa el plazo para pagar la participación de los trabajadores en las utilidades.

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.

Para efectos de determinar la Renta gravable en la PTU, se considera como deducción sin restricción alguna los pagos por concepto de sueldos y salarios y sus prestaciones, sin importar que hayan sido parcialmente deducibles. En otras palabras, a los contribuyentes del RIF no les aplica la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR, la cual hace no deducibles aquellas remuneraciones que el patrón hace a sus trabajadores exentas de pagar el ISR por parte de los trabajadores.

Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta Sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

De conformidad con el artículo Tercero del Decreto de beneficios fiscales para el Régimen de Incorporación de fecha 10 de septiembre de 2014 los contribuyentes del Régimen de Incorporación no considerarán ingreso acumulable el estímulo mediante el cual se exenta del pago del IVA e IEPS cuando se realicen operaciones con público en general

A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al sexto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

Tarifa Bimestral

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	1.92%
992.15	8,420.82	19.04	6.40%
8,420.83	14,798.84	494.48	10.88%
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16.00%
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92%
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36%
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52%
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00%
125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00%
166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00%
500,000.01	En adelante	156,808.46	35.00%

Esta tarifa se actualizará en los términos y condiciones que establece el artículo 152, último párrafo de esta Ley.

Este párrafo se adiciona derivado de las reformas fiscales 2016, con la finalidad de homologar el tratamiento de las tarifas dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

TABLA										
Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el Régimen de Incorporación										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta Sección, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV de la presente Ley.

OBLIGACIONES

Artículo 112. Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, únicamente cuando no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación.
- III. Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente.
- IV. Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

En el caso de los contribuyentes del Régimen de Incorporación será mediante la aplicación “Mis Cuentas” o el servicio gratuito de facturación que otorga el SAT en su página web.

Tratándose de operaciones con el público en general cuyo importe sea inferior a \$250.00, no se estará obligado a expedir el comprobante fiscal correspondiente cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no los soliciten, debiéndose emitir un comprobante global por las operaciones realizadas con el público en general conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Se adiciona este párrafo en las reformas fiscales 2016, para liberar a los contribuyentes del RIF de la obligación de expedir comprobantes fiscales siempre que el adquirente no solicite el comprobante hasta por \$ 250.00 y se expidan

comprobantes globales por las operaciones con el público en general.

- V.** Efectuar el pago de las erogaciones relativas a sus compras e inversiones, cuyo importe sea superior a \$5,000.00, 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, débito, de servicios, o de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no exceda de \$5,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales que no cuenten con servicios financieros. Durante el mes de enero del ejercicio de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar, mediante reglas de carácter general, las poblaciones o zonas rurales que carecen de servicios financieros, liberando a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción cuando se encuentren dados de alta en las citadas poblaciones o zonas rurales.

Se reforma este párrafo en las reformas fiscales 2016, para incrementar a \$ 5,000.00, para los pagos que superen el monto anterior, aplicable para las compras e inversiones que deben efectuarse con cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

- VI.** Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones bimestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo

dispuesto en esta Sección. Los pagos bimestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.

Decreto 26-12-2013 / Presentación de declaraciones

Artículo 5.1. Los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, ya sea por impuestos propios o por retenciones, podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la Fecha límite de pago clave del RFC

<i>1 y 2</i>	<i>Día 17 más un día hábil</i>
<i>3 y 4</i>	<i>Día 17 más dos días hábiles</i>
<i>5 y 6</i>	<i>Día 17 más tres días hábiles</i>
<i>7 y 8</i>	<i>Día 17 más cuatro días hábiles</i>
<i>9 y 0</i>	<i>Día 17 más cinco días hábiles</i>

- VII.** Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar las retenciones en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley, conforme a las disposiciones previstas en la misma y en su Reglamento, y efectuar bimestralmente, los días 17 del mes inmediato posterior al término del bimestre, el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores conjuntamente con la declaración bimestral que corresponda. Para el cálculo de la retención bimestral a que hace referencia esta fracción, deberá aplicarse la tarifa del artículo 111 de esta Ley.
- VIII.** Pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en ésta, presenten en forma bimestral ante el Servicio de Administración Tributaria, en la declaración a que hace referencia el párrafo sexto del artículo 111 de esta Ley, los datos de los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las

inversiones, así como la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior.

Cuando no se presente en el plazo establecido la declaración a que se refiere el párrafo anterior dos veces en forma consecutiva o en tres ocasiones durante el plazo de 6 años contados a partir de que se incumpla por primera vez con dicha obligación, el contribuyente dejará de tributar en los términos de esta Sección y deberá tributar en los términos del régimen general que regula el Título IV de esta Ley, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquél en que debió presentar la información.

Con la reforma fiscal 2016, se reforma este párrafo para sancionar a los contribuyentes del RIF que incumplan con la presentación de sus declaraciones bimestrales. Hasta el 31 de diciembre de 2015, la tolerancia era de cinco ocasiones en lugar de tres.

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de opción, deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en el régimen correspondiente.

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 111, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VIII de este artículo, el contribuyente dejará de tributar conforme a esta Sección y deberá realizarlo en los términos de la presente Ley en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración a que hace referencia el párrafo sexto del artículo 111 de esta Ley, según sea el caso.

Si en el ejercicio el contribuyente rebasa los ingresos del importe de \$ 2'000,000.00 deberán abandonar este régimen, en el mes en que esto ocurra y a partir del mes siguiente deberán realizar su pago de acuerdo al régimen que les corresponda.

PRECEDENTE DE TRIBUNALES

RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. CAMBIO DE RÉGIMEN EN EL EJERCICIO 2002, RESULTA APLICABLE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2002, EN RAZÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 119-M y 119-Ñ, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, vigente en 2001, cuando los ingresos propios de la actividad empresarial adicionados a los intereses obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de \$ 1 '000,000.00, dejara de tributar en los términos del régimen de pequeños contribuyentes, y deberá hacerlo en los términos de la Sección I o II del Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2001, a partir del mes siguiente. Sin embargo, si el contribuyente rebasó dicho límite en diciembre de 2001, estando por ello, obligado a cambiar de régimen a partir del mes siguiente, esto es en enero de 2002, con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o de enero de 2002. Esta Ley establece que las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en el régimen de pequeños contribuyentes, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$1 '500,000.00, resultando aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, por lo que si el contribuyente en el 2001 no rebasó el límite previsto por el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, no procede el cambio de régimen.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2276/07-03-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 15 de abril de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Miguel Aguilar García.- Secretaria: Lic. Jesica Yamin Quintero Cárdenas.

Quando los contribuyentes dejen de tributar conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma.

PRECEDENTE DE TRIBUNALES

GENERAL

VII-CASR-NCIV-12

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. SU CREACIÓN ES CON EL FIN DE PREPARAR A LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES, PARA QUE DESPUÉS TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN GENERAL, POR LO QUE A CONTRARIO SENSU NO ES UN RÉGIMEN PARA QUE LOS QUE YA TRIBUTABAN EN EL RÉGIMEN GENERAL, PRETENDAN HACERLO EN EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.- Del análisis que se realice a la iniciativa que crea el Régimen de Incorporación Fiscal, es evidente que la misma va dirigida a tres tipos de personas a saber: a).- Régimen Intermedio; b).- Régimen de Pequeños Contribuyentes; y c).- las personas físicas que inician con actividades empresariales que prestan servicios, y el objetivo principal que se desprende de la misma, es prepararlas para que después tributen en el Régimen General aplicable a todos los contribuyentes, pues únicamente podrán tributar en dicho régimen de incorporación fiscal de manera temporal, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo, ya que al séptimo año dichas personas deberán incorporarse al régimen de personas físicas con actividad empresarial, por lo que a contrario sensu no es un régimen para que aquellos contribuyentes que ya tributaban en el régimen general, regresen al régimen de incorporación fiscal, pues de dicha iniciativa se desprende que no les es permitido.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 211/15-23-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 4 de septiembre de 2015, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Luis Moisés García Hernández.- Secretario: Lic. Víctor Ovalle Rodríguez.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 53. Diciembre 2015. p. 507

Los contribuyentes que tributen en los términos de esta Sección, y que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios de Internet, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de Internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general.

ENAJENACIÓN TOTAL DE UNA NEGOCIACIÓN

Artículo 113. Cuando los contribuyentes enajenen la totalidad de la negociación, activos, gastos y cargos diferidos, el adquirente no podrá tributar en esta Sección, debiendo hacerlo en el régimen que le corresponda conforme a esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable cuando el adquirente de la negociación presente ante el Servicio de Administración Tributaria, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación, un aviso en el que señale la fecha de adquisición de la negociación y los años en que el enajenante tributó en el Régimen de Incorporación Fiscal respecto a dicha negociación, conforme a las Reglas de Carácter General que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. El adquirente de la negociación sólo podrá tributar dentro de esta Sección por el tiempo que le restaba al enajenante para cumplir el plazo establecido en el artículo 111 de esta Ley y aplicará las reducciones que correspondan a dichos años.

A partir del ejercicio fiscal de 2016, se da la facilidad para que los adquirentes de una negociación puedan tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal siempre y cuando se presente ante el Servicio de Administración Tributaria.

El enajenante de la propiedad deberá acumular el ingreso por la enajenación de dichos bienes y pagar el impuesto en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARTÍCULO SEGUNDO.- En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

V. Para los efectos de lo dispuesto en el décimo segundo párrafo del artículo 111 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, el mes más antiguo del periodo que se considerará, será el mes de diciembre de 2013.

XVI. Para los efectos de los artículos 111, sexto párrafo y 112, fracciones III, IV, VI y VIII de esta Ley, 5-E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 5-D de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Servicio de Administración Tributaria deberá expedir durante el primer bimestre de 2016, mediante reglas de carácter general, un procedimiento de retención de impuestos que pueda ser aplicado por parte de las empresas de participación estatal mayoritaria de la Administración Pública Federal por la distribución de sus productos que correspondan a la canasta básica que beneficie exclusivamente a los beneficiarios de programas federales, realizada por personas físicas que estén dadas de alta en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Las personas físicas a que se este párrafo son adultos mayores o amas de casa que apoyan a la distribución de alimentos necesarios para la población que vive en zonas populares o rurales.

Los contribuyentes del RIF a los que se les hubiera efectuado la retención a que se refiere el párrafo anterior, considerarán que cumplen con las obligaciones establecidas en las fracciones III, IV, VI y VIII del artículo 112 de esta Ley.

El comprobante fiscal de la empresa de participación estatal mayoritaria deberá señalar expresamente el importe de la operación que corresponde al contribuyente del régimen de incorporación fiscal por la entrega del bien a los beneficiarios del programa, el monto del costo de los bienes que hubiese adquirido de la empresa de participación estatal mayoritaria y la diferencia que será la base para determinar la retención. La

retención será el equivalente al impuesto que le corresponda en los términos del artículo 111 de esta Ley, la cual deberá ser enterada por la empresa de participación estatal mayoritaria en los plazos establecidos en la fracción VI del artículo 112 de esta Ley.

La empresa de participación estatal mayoritaria deberá presentar a más tardar el 15 de febrero del ejercicio inmediato siguiente declaración informativa en donde informe la utilidad bimestral, el impuesto correspondiente, la retención efectuada, de cada una de las personas a las que les hubiera efectuado la retención, así como su Registro Federal de Contribuyentes, debiendo entregar la constancia correspondiente conforme al formato que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

XVIII. El Servicio de Administración Tributaria implementará programas de revisión continua para evaluar el funcionamiento de los sistemas electrónicos disponibles en la página de Internet de dicho órgano administrativo desconcentrado, así como de los servicios de atención al contribuyente que se proporcionen en medios distintos a Internet, a fin de mejorar la atención y fomentar de manera sencilla y expedita el apoyo para lograr el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

ARTÍCULO SÉPTIMO.- En relación con las modificaciones a las que se refiere el Artículo Sexto de este Decreto, se estará a lo siguiente:

III.El Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema opcional de facilidad para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado para las personas físicas que elaboren artesanías, que contenga expresamente lo siguiente:

- a) Los sujetos del esquema deberán ser las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías, con ingresos anuales en el ejercicio inmediato anterior hasta de 250 mil pesos y que provengan al menos el 90% de la enajenación de artesanías. Tratándose de contribuyentes que inicien actividades podrán acogerse a este esquema cuando estimen que en el ejercicio de inicio no excederán dicha cantidad.
- b) Los adquirentes de artesanías podrán inscribir en el registro federal de contribuyentes a las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías.
- c) Las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías podrán expedir, a través de los adquirentes de sus productos, el comprobante fiscal digital por Internet, para lo cual el adquirente deberá utilizar los servicios de un Proveedor de Servicios de Expedición de Comprobante Fiscal Digital por Internet. Los adquirentes mencionados

deberán conservar el archivo electrónico en su contabilidad y entregar a las personas mencionadas una copia de la versión impresa del comprobante mencionado.

- d) En el supuesto a que se refiere el inciso anterior, los adquirentes de artesanías deberán retener el impuesto al valor agregado en los términos y condiciones establecidos en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado. Tratándose del impuesto sobre la renta deberán retener el 5% del monto total de la adquisición realizada, retención que tendrá el carácter de pago definitivo. Los retenedores deberán enterar de manera conjunta con su declaración del pago provisional o definitivo, según se trate, correspondiente al periodo en que se efectúe la retención, los impuestos retenidos.
- e) Las personas físicas a que se refiere el inciso a) que enajenen artesanías al público en general podrán optar por que los adquirentes no les efectúen la retención a que se refiere el inciso d), en cuyo caso deberán pagar los impuestos correspondientes al periodo de que se trate, aplicando para efectos del impuesto sobre la renta la tasa del 5% sobre el monto del comprobante expedido, así como pagar el impuesto al valor agregado en los términos y condiciones establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para efectos del párrafo anterior se entiende por enajenaciones realizadas con el público en general, aquéllas por las que se emitan comprobantes que únicamente contengan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. El

traslado del impuesto al valor agregado en ningún caso deberá realizarse en forma expresa y por separado.

- f) Los contribuyentes a que se refiere el inciso a) que enajenen sus artesanías a los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, podrán optar por que éstos consideren los pagos recibidos como salarios, para lo cual, los adquirentes deberán determinar el monto del impuesto conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplir con las obligaciones de entero que corresponda.
- g) Las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías con ingresos de hasta dos millones de pesos podrán, mediante comercializadores o entidades gubernamentales de fomento y apoyo a las artesanías, llevar a cabo su inscripción, emisión de comprobantes y presentación de declaraciones, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2016

Artículo 23. Los contribuyentes personas físicas que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen durante el periodo que permanezcan en el mismo, por las actividades que realicen con el público en general, podrán optar por pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios que, en su caso, corresponda a

las actividades mencionadas, mediante la aplicación del esquema de estímulos siguiente:

- I. Calcularán y pagarán los impuestos citados en la forma siguiente:
 - a) Se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas por las actividades afectas al pago del impuesto al valor agregado en el bimestre de que se trate, considerando el giro o actividad a la que se dedique el contribuyente, conforme a la siguiente:

Tabla de porcentajes para determinar el IVA a pagar

Sector económico	Porcentaje IVA (%)
1 Minería	8.0
2 Manufacturas y/o construcción	6.0
3 Comercio (incluye arrendamiento de bienes muebles)	2.0
4 Prestación de servicios (incluye restaurantes, fondas, bares y demás negocios similares en que se proporcionen servicios de alimentos y bebidas)	8.0
5 Negocios dedicados únicamente a la venta de alimentos y/o medicinas	0.0

Cuando las actividades de los contribuyentes correspondan a dos o más de los sectores económicos mencionados en los numerales 1 a 4 aplicarán el porcentaje que corresponda al sector preponderante. Se entiende por sector preponderante aquél de donde provenga la mayor parte de los ingresos del contribuyente.

- b) Se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas por las actividades afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios en el bimestre de que se trate, considerando el tipo de bienes enajenados por el contribuyente, conforme a la siguiente:

Tabla de porcentajes para determinar el IEPS a pagar

Descripción	Porcentaje IEPS (%)
Alimentos no básicos de alta densidad calórica (Ejemplo: dulces, chocolates, botanas, galletas, pastelillos, pan dulce, paletas, helados) (cuando el contribuyente sea comercializador)	1.0
Alimentos no básicos de alta densidad calórica (Ejemplo: dulces, chocolates, botanas, galletas, pastelillos, pan dulce, paletas, helados) (cuando el contribuyente sea fabricante)	3.0
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza) (cuando el contribuyente sea comercializador)	10.0
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza) (cuando el contribuyente sea fabricante)	21.0
Bebidas saborizadas (cuando el contribuyente sea fabricante)	4.0
Cerveza (cuando el contribuyente sea fabricante)	10.0
Plaguicidas (cuando el contribuyente sea fabricante o comercializador)	1.0
Puros y otros tabacos hechos enteramente a mano (cuando el contribuyente sea fabricante)	23.0
Tabacos en general (cuando el contribuyente sea fabricante)	120.0

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el presente artículo, cuando hayan pagado el impuesto especial sobre producción y servicios en la importación de

tabacos labrados y bebidas saborizadas a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos C) y G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, considerarán dicho pago como definitivo, por lo que ya no pagarán el impuesto que trasladen en la enajenación de los bienes importados, siempre que dicha enajenación se efectúe con el público en general.

- c) El resultado obtenido conforme a los incisos a) y b) de esta fracción será el monto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, en su caso, a pagar por las actividades realizadas con el público en general, sin que proceda acreditamiento alguno por concepto de impuestos trasladados al contribuyente.
- d) El pago bimestral del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios deberá realizarse por los períodos y en los plazos establecidos en los artículos 5o.-E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 5o.-D de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Para los efectos de la presente fracción se entiende por actividades realizadas con el público en general, aquéllas por las que se emitan comprobantes que únicamente contengan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. El traslado del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios en ningún caso deberá realizarse en forma expresa y por separado.

Tratándose de las actividades por las que los contribuyentes expidan comprobantes que

reúnan los requisitos fiscales para que proceda su deducción o acreditamiento, en donde se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, dichos impuestos deberán pagarse en los términos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y demás disposiciones aplicables, conjuntamente con el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios determinado conforme al inciso c) de esta fracción.

Para los efectos del párrafo anterior, el acreditamiento del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios será aplicable, cuando proceda, en la proporción que represente el valor de las actividades por las que se expidieron comprobantes fiscales en las que se haya efectuado el traslado expreso y por separado, en el valor total de las actividades del bimestre que corresponda.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta fracción podrán abandonarla en cualquier momento, en cuyo caso deberán calcular y pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios en los términos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, según se trate, a partir del bimestre en que abandonen la opción. En este caso, los contribuyentes no podrán volver a ejercer la opción prevista en el presente artículo.

- II.** Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el

impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios con el esquema de porcentajes a que se refiere la fracción I del presente artículo, podrán aplicar un estímulo fiscal en la forma siguiente:

- a) A los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios determinados mediante la aplicación de los porcentajes, se le aplicarán los porcentajes de reducción que se citan a continuación, según corresponda al número de años que tenga el contribuyente tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal:

TABLA

Años	Porcentaje de reducción (%)
1	100
2	90
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

Para los efectos de la aplicación de la tabla el número de años de tributación del contribuyente se determinará de conformidad con lo que al respecto se considere para los efectos del impuesto sobre la renta.

Tratándose de contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, cuyos ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de trescientos mil pesos, durante cada uno de los años en que

tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal y no excedan el monto de ingresos mencionados, el porcentaje de reducción aplicable será de 100%.

Los contribuyentes que inicien actividades y que opten por tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán al monto establecido en dicho párrafo. Cuando en el ejercicio inicial realicen operaciones por un período menor a doce meses, para determinar el monto citado, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el período y el resultado se multiplicará por 365 días. Si la cantidad obtenida excede del importe del monto referido, en el ejercicio siguiente no se podrá tomar el beneficio del párrafo anterior.

- b) La cantidad obtenida mediante la aplicación de los porcentajes de reducción a que se refiere el inciso anterior será acreditable únicamente contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, determinado conforme a la aplicación de los porcentajes a que se refiere la fracción I de este artículo.

III.El estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

IV.Se releva a los contribuyentes a que se refiere este artículo de la obligación de presentar el

aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

TRANSITORIOS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2016

Primero. La presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

Décimo Tercero. Las Entidades Federativas que cuenten con disponibilidades de recursos federales correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al 2015 derivados de la suscripción de convenios que hayan celebrado con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal con el objeto de transferir recursos federales, que durante el ejercicio fiscal 2016 no puedan ser aplicados conforme a los calendarios de ejecución correspondientes, así como los rendimientos financieros que se hubieran generado, deberán reintegrarlos a la Tesorería de la Federación, de conformidad con las disposiciones aplicables.

Para efectos de lo anterior, los aprovechamientos provenientes de los reintegros que realicen las Entidades Federativas en términos del presente transitorio, no se considerarán extemporáneos, por lo que no causan daño a la hacienda pública, ni se cubrirán cargas financieras, siempre y cuando dichas disponibilidades estén depositadas en cuentas bancarias de la Entidad Federativa y/o Municipio.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 5o.-D.-

Tratándose de los contribuyentes que realicen exportaciones de conformidad con el artículo 2o., fracción III de esta Ley y dichas exportaciones representen, al menos, el 90% en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el bimestre de que se trate, podrán optar por compensar el saldo a

favor en los términos del párrafo anterior o por llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el bimestre de que se trate, o en los dos siguientes o contra otros impuestos de conformidad con el párrafo anterior, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los bimestres siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

.....
Asimismo, los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, no estarán obligados a presentar las declaraciones informativas previstas en este ordenamiento, siempre que presenten la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior, de conformidad con la fracción VIII del artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable a las obligaciones establecidas en las fracciones IX, XII y XV del artículo 19 de la presente Ley. La información a que se refieren las fracciones IX y XV citadas se presentarán en forma bimestral conjuntamente con la declaración de pago.

CORRELACIONES CON LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA 2016 Y CON EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.4.2. Inscripción en el RFC de contribuyentes del RIF ante las entidades federativas

2.4.6. Inscripción en el RFC de personas físicas con CURP

2.4.7. Crezcamos Juntos Afiliate

2.5.4. Cancelación en el RFC por defunción

- 2.5.6. Opción para que las personas físicas que realizan actividades empresariales, tributen en el RIF
- 2.5.9. Opción para socios, accionistas o integrantes de personas morales para pagar el ISR en términos del RIF
- 2.7.1.14. Expedición del CFDI a contribuyentes del RIF por enajenaciones realizadas durante el mes
- 2.7.1.24. Expedición de comprobantes en operaciones con el público en general
- 2.7.5.5. Expedición del CFDI por concepto de nómina por contribuyentes que utilicen “Mis cuentas”
- 2.8.1.5. “Mis cuentas”
- 2.8.1.6. Contabilidad en medios electrónicos
- 2.8.1.7. Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos de manera mensual
- 2.8.1.9. Excepción de conservar la contabilidad a los contribuyentes del RIF
- 2.8.1.11. Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos a requerimiento de la autoridad
- 2.9.2. Opción para la presentación de declaraciones bimestrales de personas físicas que tributen en el RIF
- 3.13.1. Presentación de declaraciones complementarias en “Mis cuentas”
- 3.13.2. Opción para realizar el pago en efectivo por la adquisición de gasolina para los contribuyentes que tributan en el RIF
- 3.13.3. Cómputo del plazo de permanencia en el RIF
- 3.13.4. Efectos del aviso de suspensión de actividades en el RIF
- 3.13.5. Momento a considerar para dejar de aplicar el porcentaje de reducción del 100%
- 3.13.6. Cumplimiento de obligaciones fiscales en poblaciones o zonas rurales, sin servicios de Internet

- 3.13.7. Presentación de declaraciones bimestrales por contribuyentes del RIF
- 3.13.8. Aplicación de pérdidas fiscales pendientes de amortizar en el RIF
- 3.13.9. Procedimiento que deben cumplir los contribuyentes del RIF que cambien de régimen
- 3.13.10. Aviso de adquisición de negociación RIF
- 3.13.11. Cumplimiento de obligaciones para contribuyentes del RIF que además obtienen ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI del Título IV de la Ley del ISR
- 4.5.1. Declaración informativa de operaciones con terceros a cargo de personas físicas y morales, formato, periodo y medio de presentación
- 4.5.4. Liberación de la obligación de declaraciones informativas
- 5.2.13. Información de bienes producidos, enajenados o importados, por entidad federativa, a través del programa “MULTI-IEPS”
- 5.2.14. Presentación de información de bienes producidos, enajenados o importados por entidad federativa realizadas por empresa comercializadora o distribuidora
- 5.2.15. Información de clientes y proveedores a través del programa “MULTI-IEPS”
- 5.2.17. Información del control físico del volumen fabricado, producido o envasado a través del programa “MULTI-IEPS”
- 5.2.21. Información sobre precios de enajenación, a través del programa “MULTI-IEPS”
- 5.2.26. Informe del número de litros producidos de conformidad con los aparatos de control volumétrico a través del programa “MULTI-IEPS”
- 5.2.27. Información del IEPS a través de la DIM

11.6.3. Información mensual que deben presentar las personas físicas que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación

11.7.1.1. Cómputo del plazo para que los patrones que tributen en el RIF paguen la PTU

11.7.3.1. Opción para comercializadores o entidades gubernamentales de fomento y apoyo a las artesanías, acompañen en el cumplimiento de obligaciones fiscales a RIF que elaboren y enajenen artesanías

Transitorios

Primero. La presente Resolución entrará en vigor el 1 de enero de 2016 y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Décimo Tercero. Para los efectos del artículo 112, fracción VIII, segundo párrafo de la Ley del ISR, se considera que los contribuyentes incumplen con la presentación de las declaraciones bimestrales del ejercicio 2014 y 2015, cuando no atiendan más de dos requerimientos efectuados por la autoridad fiscal para la presentación de las declaraciones bimestrales omitidas, en términos del artículo 41, fracción I del CFF.

Artículo 186. Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el artículo 100 de la Ley, o bien, tributen en términos del Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley, y que destinen una parte de su casa habitación exclusivamente para el desarrollo de las actividades de las cuales provengan dichos ingresos, o de las actividades a que se refiere el artículo 111, párrafo primero de la Ley, según corresponda, podrán deducir de dichos ingresos la parte proporcional del importe de las rentas pagadas por su casa habitación cuando cuente con el comprobante fiscal correspondiente, o cuando el inmueble sea de su propiedad, la parte de la deducción por inversiones que le corresponda a dicho bien, así como la parte proporcional del impuesto predial, de

las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que recaigan sobre el citado bien. La parte proporcional en ambos casos se determinará considerando el número de metros cuadrados de construcción que el contribuyente destine a la realización de dichas actividades, en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble.

Artículo 212. Para efectos del artículo 126, párrafo tercero de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del Impuesto a que se refiere dicho artículo, cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales, éstas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa y exhiban copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del Impuesto; tratándose del primer año de calendario deberá presentarse copia de la constancia de inscripción en el registro federal de contribuyentes o, en su defecto, de la solicitud de inscripción en el citado registro o, de la cédula de identificación fiscal o, acuse único de inscripción en el registro federal de contribuyentes.

Cuando las enajenaciones a que se refiere el párrafo anterior sean efectuadas por contribuyentes que tributen en términos del Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán efectuar el cálculo y entero del Impuesto en términos del artículo 126 de la Ley.

CAPÍTULO III
DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR
OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES
SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO

Artículo 114. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. 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.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados.

En este Capítulo se regulan los ingresos que se obtengan por la concesión del uso o goce temporal de un bien inmueble, siendo obviamente, los más comunes el arrendamiento y el subarrendamiento, incluyéndose también a los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

En relación con el concepto de bienes inmuebles, ha de considerarse que además del suelo y las construcciones adheridas a él, existen otros que establece como tales el Código Civil Federal en su artículo 750, entre ellos: plantas y árboles unidos a la tierra, los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas; todo lo que esté adherido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble; los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; los derechos reales sobre inmuebles (por ejemplo el usufructo) etc..

Un aspecto que no debe pasar desapercibido es el relativo a la acumulación del ingreso cuando el bien inmueble forma parte de la sociedad conyugal, en donde el ingreso debe de distribuirse conforme lo disponga dicho contrato o, en su caso, las capitulaciones matrimoniales.

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Artículo 115. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

- I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Como ya lo expresamos, en el artículo 43 de la LIVA se facultó a las Entidades Federativas para que establezcan impuestos sobre diversos ingresos, dentro de los cuales se incluyen a los percibidos por conceder el uso o goce temporal de bienes inmuebles, motivo por el cual se trata como una simple deducción, cuando en nuestra opinión debiera de manejarse como un concepto acreditable contra el impuesto federal.

- II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

Este tipo de gastos se deriva principalmente en aquellos casos en donde existe algún régimen de condominio o bien pago de cuotas vecinales cuyo objetivo sea el mantenimiento del inmueble. Otro aspecto a considerar es el relativo a qué se debe considerar como concepto de mantenimiento y no de inversión por lo que se deberá remitirse a lo dispuesto en el Reglamento de esta Ley

- III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando obtenga el comprobante fiscal correspondiente. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 134 de esta Ley.

Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando obtenga el comprobante fiscal

correspondiente. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 134 de esta Ley.

A partir del ejercicio 2014 se regula la obligación de obtener comprobante fiscal por los intereses, la construcción o mejoras al inmueble lo cual consideramos sano bajo la perspectiva que todos deben cumplir con la emisión de comprobantes y su respectiva acumulación.

Consideramos una buena medida para promover la adquisición o construcción de bienes inmuebles, el permitir la deducción de los intereses que se generen por créditos obtenidos por el contribuyente para estos fines, en el entendido de que los intereses deducibles serán los reales, entendiéndose como tales, aquéllos que resulten de comparar los intereses devengados con el ajuste por inflación, en la medida en que los primeros excedan de dicho ajuste. En relación con este concepto de deducción, recomendamos remitir al lector al procedimiento de deducción de intereses pagados con anterioridad al inicio de la explotación de bienes dados en arrendamiento, contenido en el artículo 147 fracción IX de la ley del ISR.

IV. *Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a esta Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.*

En relación con los conceptos mencionados en esta fracción, hay que considerar que tienen un límite de deducibilidad, en conjunto, de 10 % como máximo, de los ingresos anuales obtenidos por conceder el uso o goce temporal de inmuebles, de conformidad con el Artículo 148, fracción VI de esta ley.

V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

Considerando que no existe en las disposiciones legales un procedimiento para deducir el importe de estas primas en forma diferida y considerando que se trata de gastos, las primas de seguros son deducibles en el ejercicio fiscal en que

se paguen, independientemente del periodo que cubra el contrato de seguro correspondiente.

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

La deducción de las inversiones en construcciones se sujeta a los meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado, de conformidad con el artículo 149 quinto párrafo de la ley del ISR en correlación con el primer párrafo del artículo 31 de la misma ley.

En relación con los conceptos de adiciones y mejoras, sugerimos remitirse a los comentarios vertidos para la fracción II anterior.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

Esta opción se conoce como deducción ciega, ya que se autoriza un porcentaje fijo de deducción aplicado a los ingresos, con independencia del importe real de las deducciones efectivamente incurridas, independientemente que el importe de éstas sea menor o mayor que la deducción ciega.

En el Reglamento de la LISR (artículo 196) se señala que la opción para la deducción ciega, se debe ejercer por todos los inmuebles por los que se otorgue el uso o goce temporal, a más tardar en la fecha en que se presente la primera declaración provisional correspondiente al año de calendario de que se trate, y que no podrá variarse en los pagos provisionales de dicho año, pudiendo cambiarse la opción al presentar la declaración anual del ejercicio al que correspondan.

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Cuando el contribuyente ocupe parte del bien inmueble del cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo u otorgue su uso o goce temporal de manera gratuita, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad por él ocupada o de la otorgada gratuitamente. En los casos de subarrendamiento, el subarrendador no podrá deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas que correspondan a la unidad que ocupe o que otorgue gratuitamente.

La parte proporcional a que se refiere el párrafo que antecede, se calculará considerando el número de metros cuadrados de construcción de la unidad por él ocupada u otorgada de manera gratuita en relación con el total de metros cuadrados de construcción del bien inmueble.

Cuando el uso o goce temporal del bien de que se trate no se hubiese otorgado por todo el ejercicio, las deducciones a que se refieren las fracciones I a V de este artículo, se aplicarán únicamente cuando correspondan al periodo por el cual se otorgó el uso o goce temporal del bien inmueble o a los tres meses inmediatos anteriores en que se otorgue dicho uso o goce.

Es importante señalar que las deducciones deberán reunir los requisitos que para tal efecto se establecen en los artículos 147 y 149 de esta Ley y no estar en ninguno de los supuestos del artículo 148 del mismo ordenamiento.

Uno de los requisitos de las deducciones contenido en el artículo 147 de la ley en comentario, consiste en que éstas hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate, se entiende, entre otros supuestos, que han sido efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, traspasos de cuentas bancarias, con cheque, etc., de conformidad con la fracción IX de dicho artículo; es decir, las deducciones autorizadas están sujetas al llamado “flujo de efectivo”, excepto la correspondiente a la deducción de inversiones, misma que, como hemos dicho con anterioridad en los comentarios a la fracción VI anterior, se sujeta a meses completos de uso del bien inmueble de que se trate, desde nuestro punto de vista, independientemente de que la inversión en el bien inmueble haya sido o no efectivamente pagada.

Si en un año de calendario existe “pérdida” que resulte de restar de los ingresos el importe de las deducciones, podrá deducirse de los demás ingresos que tenga que acumular el contribuyente en la declaración anual que presente excepto contra ingresos por sueldos y salarios y por actividades empresariales y profesionales; lo anterior de conformidad con lo que establece el actual Reglamento.

PAGOS PROVISIONALES Y RETENCIONES

Artículo 116. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensuales o trimestrales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Respecto de 2013 se adiciona la posibilidad de realizar pagos provisionales trimestrales en los casos en que el monto mensual de sus ingresos no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes. En los casos de otorgamiento de uso o goce temporal de inmuebles a través de fideicomisos, los pagos provisionales deben realizarse en forma cuatrimestral (ver comentarios al artículo 117 de la ley del ISR).

El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 106 de esta Ley, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del mes o del trimestre, por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 115 de la misma, correspondientes al mismo periodo.

Conviene precisar que los ingresos y deducciones que deben considerarse para la determinación de los pagos provisionales son los correspondientes a cada mes o trimestre de que se trate, sin que en este caso sea aplicable acumularlos desde el inicio del ejercicio hasta el mes a que corresponda el pago provisional, cuyo procedimiento es aplicable a otro tipo de ingresos.

Precisamente en virtud de esta mecánica en el Reglamento se prevé el caso que cuando los ingresos sean inferiores a las deducciones del periodo, los contribuyentes podrán considerar la diferencia entre ambos conceptos, como deducible en

periodos siguientes, siempre y cuando dichas deducciones correspondan al mismo año de calendario. Insistimos en que este tipo de regulaciones debe establecerse en el nuevo Reglamento.

La tarifa a que hace referencia este párrafo, es decir la del tercer párrafo del artículo 106 de la ley del ISR, es una tarifa que comprende periodos acumulados aplicables a cada pago provisional, misma que no es congruente con el procedimiento de determinación de pagos provisionales para los ingresos en comentario, ya que el procedimiento aplicable a estos ingresos, como hemos dicho en líneas anteriores, implica que se consideren ingresos y deducciones del mes o trimestre a que corresponda el pago provisional y no en forma acumulativa.

Conviene señalar que el Reglamento también establece (artículo 197) que los contribuyentes, para efectuar los pagos provisionales, harán las deducciones que correspondan al periodo por el que se presenta la declaración, pudiendo efectuarlos en los siguientes periodos del mismo ejercicio o al presentar la declaración anual, cuando no se deduzcan dentro del periodo al que correspondan.

De igual forma se permite en dicho ordenamiento Reglamentario (Art. 194) calcular el último pago provisional, considerando los ingresos y deducciones del año de calendario, aplicando la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley, acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones que se les hubieren efectuado. Es decir, esta disposición reglamentaria permite ajustar al impuesto anual los pagos provisionales del ejercicio, haciendo este ajuste en el pago provisional correspondiente a diciembre del año de que se trate.

En los casos de obtención de ingresos por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles que pertenezcan a una copropiedad o a una sociedad conyugal, de conformidad con el artículo 145 del RISR, deberán presentar pagos provisionales y del ejercicio tanto el representante común como los representados y los

integrantes de la sociedad conyugal, en la parte proporcional de ingresos les correspondan a cada uno de ellos, excepto que en la sociedad conyugal se haya optado porque el integrante que obtenga mayores ingresos acumule la totalidad de estos.

Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, podrán efectuar los pagos provisionales de forma trimestral.

La Regla 3.14.2. de la Resolución Miscelánea señala que para los efectos de los artículos 27 del CFF; 29, fracción VII y 30, fracción V, inciso d) del Reglamento del CFF, los contribuyentes que de acuerdo a lo establecido en el artículo 116, tercer párrafo de la Ley del ISR, perciban ingresos por arrendamiento de casa habitación y además obtengan ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, podrán optar por efectuar pagos provisionales trimestrales del ISR por arrendamiento de casa habitación, siendo la autoridad la encargada de actualizar la obligación, con base en la primera declaración provisional del ISR del ejercicio fiscal de 2016.

Presentación de declaraciones por arrendamiento en “Mis cuentas”

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerará la deducción por el importe de las rentas del mes o del trimestre que pague el subarrendador al arrendador.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancias de la retención y comprobante fiscal; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el segundo párrafo de este artículo.

En este párrafo, se establece a partir de 2014 la obligación del retenedor de expedir un comprobante fiscal por dichas

retenciones, así mismo se elimina el párrafo relativo a la obligación de presentar declaración informativa el 15 de febrero de cada año respecto a las retenciones realizadas.

Consideramos necesario aclarar que a través de la fracción X, del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de 2014, con una redacción por demás confusa se establece que del 1° de enero del 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016 se continuará cumpliendo con la obligación de emitir constancias por los pagos que se realicen.

Asimismo, mediante la misma disposición transitoria continúa vigente la presentación de la declaración informativa hasta diciembre de 2016

FIDEICOMISOS

Artículo 117. En las operaciones de fideicomiso por las que se otorgue el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomitente aun cuando el fideicomisario sea una persona distinta, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir del fiduciario el bien inmueble, en cuyo caso se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomisario desde el momento en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir el bien inmueble.

La institución fiduciaria efectuará pagos provisionales por cuenta de aquél a quien corresponda el rendimiento en los términos del párrafo anterior, durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas. El pago provisional será el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre los ingresos del cuatrimestre anterior, sin deducción alguna.

La institución fiduciaria proporcionará a más tardar el 31 de enero de cada año a quienes correspondan los rendimientos, el comprobante fiscal de dichos rendimientos; de los pagos provisionales efectuados y de las deducciones, correspondientes al año de calendario anterior.

En esta disposición se regula la forma en la que debe cubrirse el ISR tratándose de operaciones de Fideicomiso por medio de las cuales se otorga el uso o goce de inmuebles, señalándose que los ingresos son del Fideicomitente, o sea, de la persona que da el bien fideicomitado, salvo que se trate de un fideicomiso traslativo

de dominio, caso en el que se considera que los ingresos en cuestión son del Fideicomisario. En ambos supuestos el banco fiduciario efectuará los pagos provisionales cuatrimestrales durante los meses de mayo y septiembre del año al que corresponden y enero del año siguiente, mediante declaración que presentará con el importe del 10 % de los ingresos del cuatrimestre anterior; igualmente, la institución fiduciaria proporcionará al fideicomitente o al fideicomisario, según sea el caso, en el mes de enero del año siguiente, constancia de los rendimientos, de los pagos provisionales y de las deducciones, a fin de que éstos puedan cumplir con la obligación de presentar su declaración anual. También será la institución fiduciaria la que debe llevar la contabilidad, expedir los comprobantes fiscales en términos del artículo siguiente.

Se elimina la obligación de presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 15 de febrero del año siguiente un informe que contendrá nombre, registro federal de contribuyentes, rendimientos, pagos provisionales efectuados y deducciones relativos a cada una de las personas que hubieran recibido rendimientos del fideicomiso, sin embargo mediante la fracción X, del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de 2014, se establece que del 1° de enero del 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016 se continuará cumpliendo la presentación de dicha declaración informativa.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 118. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción del 35% a que se refiere el artículo 115 de esta Ley.
- III. Expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones recibidas.

Los comprobantes, además de reunir los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, deben contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable, además dichos comprobantes deben firmarse por el contribuyente o su representante; lo anterior de conformidad con lo dispuesto por el artículo 199 del RLISR.

IV. Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta Ley.

La Regla 3.14.3., de la Resolución Miscelánea señala que para los efectos de los artículos 116, 118, fracción IV de la Ley del ISR, 32, fracción IV de la Ley del IVA, los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, podrán presentar sus declaraciones de pagos provisionales mensuales o trimestrales, según corresponda, utilizando “Mis cuentas”, en el apartado “Mis declaraciones”, contenido en el Portal del SAT.

V. 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 aquél en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

Llama la atención que en esta fracción V del artículo que se comenta, sólo se haga referencia a contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional y no se haga también referencia a moneda extranjera, como sí ocurre, por ejemplo, en esta misma obligación contenida en los artículos 76 fracción XV, 82 fracción VII y 128.

Aparentemente, se trata de un error del legislador que suponemos deberá corregirse o aclararse.

Adicionalmente habrá que tomar en cuenta las diversas obligaciones que establece la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con recursos de Procedencia Ilícita toda vez que en la misma se establecen ciertos topes o

prohibiciones a recibir efectivo, lo cual puede ser – en algunos casos- inferior a lo establecido en 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 segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior significa que la información a que se refiere esta fracción, no estará sujeta a la reserva que el personal de la autoridad fiscal debe guardar respecto de las declaraciones y los datos suministrados por los contribuyentes o terceros, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, cuando se presenten los dos supuestos siguientes: a) la SHCP realice investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, es decir, delitos por operaciones con recursos de procedencia ilícita y, b) las autoridades fiscales requieran intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud, en operaciones gravadas con el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; supuestos en los que la información a la que se refiere esta fracción estará a disposición de la autoridad fiscal cuando así lo solicite.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien lleve los libros, expida los comprobantes fiscales y efectúe los pagos provisionales. Las personas a las que correspondan los rendimientos deberán solicitar a la institución fiduciaria y el comprobante a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, el que deberán acompañar a su declaración anual.

CAPÍTULO IV DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES SECCIÓN I DEL RÉGIMEN GENERAL

INGRESOS GRAVABLES

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.11.8. CCF 14

Artículo 119. Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

El concepto de enajenación se precisa en el artículo 14 del CFF, y en ese mismo artículo se establecen los diversos supuestos que fiscalmente califican como tal.

Toda vez que el concepto de enajenación a que alude el CFF, en muchos de los casos no es coincidente con el significado que dicho término tiene para efectos jurídicos, resulta necesario analizar en cada caso si la operación que se va a realizar fiscalmente encuadra en el concepto de enajenación. A manera de ejemplo podemos citar a la figura del fideicomiso, pues mientras que jurídicamente el bien se enajena al fiduciario al momento de afectarse el bien al fideicomiso, fiscalmente se considera que la enajenación se realiza directamente con el fideicomisario, pero hasta el momento en que se dé uno de los siguientes supuestos:

- *Cuando el fideicomitente designe o se obligue a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*
- *Cuando el fideicomitente pierda el derecho de readquirir del fiduciario los bienes, si se hubiere reservado tal derecho.*

En otro orden de ideas, hay que recordar que las fracciones XIX, XXII y XXVIII del artículo 93 de la Ley en estudio prevén diversas exenciones en la enajenación de determinados bienes.

Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

RCFF 3

Para el caso de este capítulo, a diferencia de otros, los ingresos acumulables deben incluir la totalidad de la contraprestación, inclusive cuando la misma no se cubra al momento de llevarse a cabo la operación. En virtud de lo anterior, resulta indispensable definir con exactitud el monto al que asciende la contraprestación máxime cuando una parte de ella está condiciona a un hecho futuro incierto o bien su pago se haya acordado realizarse en un periodo

mayor a 18 meses, por lo que es recomendable evaluar la posibilidad de ejercer la opción prevista en el último párrafo del artículo 120 de este ordenamiento, consistente en cubrir el ISR en los ejercicios en que se cobre la contraprestación,

Es importante destacar que en el supuesto de que no se haya pactado contraprestación en la enajenación del bien de que se trate, se deberá atender al valor que arroje el avalúo practicado para tal efecto, mismo que no deberá contar con una antigüedad mayor de un año contado a partir de la fecha en que se emita, de conformidad con el artículo 3 del RCFF.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.

En relación con la excepción relativa a que no hay enajenación en el caso de fusión de sociedades, debe entenderse que se refiere a la transmisión de propiedad de las acciones que canjea la persona física como consecuencia de la fusión; consideramos conveniente que en este artículo también se excluya como ingreso a la transmisión de propiedad de bienes que en su caso se genere en una escisión, toda vez que en otros artículos de este capítulo sí se hace alusión a esta figura jurídica.

CÁLCULO DEL IMPUESTO

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.11.5.

Artículo 120. Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 121 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

De la lectura de este primer párrafo pareciere muy sencillo determinar quién es el contribuyente del gravamen, sin embargo, esta situación se complica en función del estado civil de la persona física, toda vez que si éste es soltero o casado bajo el régimen de separación de bienes, será contribuyente del gravamen por el 100% de los ingresos que perciba en la enajenación; por el contrario, si el enajenante

está casado por un régimen diverso al antes citado el ingreso corresponderá a cada cónyuge en proporción a lo estipulado en las capitulaciones matrimoniales y de no haber estipulación, les corresponderá el 50 % a cada uno de ellos.

Adicionalmente a lo anterior, existen infinidad de variantes que deberán considerarse para efectos de determinar quién es el receptor del ingreso para efectos fiscales, tal es el caso de un bien que se enajene el cual fue adquirido por donación durante el matrimonio por uno de los cónyuges, en este supuesto quien deberá acumular la ganancia en su totalidad es quien recibió en donación dicho bien; en el supuesto de que el bien enajenado se hubiere adquirido antes del matrimonio, será necesario analizar si el mismo formó parte del patrimonio aportado a la sociedad conyugal, de ser así se entenderá que la enajenación la realizan los dos cónyuges.

Se puede dar el caso de que el o los enajenantes se encuentren casados bajo un régimen de sociedad diferente a los antes expuestos, ya que en la legislatura de algunas entidades federativas de la República Mexicana existe la llamada “sociedad legal”, que puede representar diferencias respecto del tratamiento que debe darse a los bienes adquiridos por donación o con anterioridad al contrato matrimonial, por lo que habría necesidad de hacer el análisis respectivo.

Por último, en tratándose de enajenación de acciones realizadas por personas físicas, se deberá atender a lo antes expuesto a pesar de que la Ley General de Sociedades Mercantiles considera como accionista al titular de las mismas, toda vez que –en nuestra opinión– el que solo sea un titular de dichos títulos de crédito, el ingreso pertenece a la sociedad como tal (salvo las variantes indicadas), y en tal virtud habrá dos sujetos del impuesto, con independencia de que uno de ellos permanezca “oculto” en la operación. En este tenor, será necesario emitir un dictamen por enajenación de acciones por cada cónyuge, en caso de que proceda una retención menor a la que marca la LISR.

No es óbice para lo anterior el que las constancias que emita la sociedad emisora de las acciones respecto a los resultados

obtenidos, sean para uno solo de los contribuyentes, ni el que la constancia de retención se expida sólo a nombre del titular de la acción, etc. Insistimos, se deberá atender a quién es el receptor del ingreso para definir al contribuyente.

- I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

El procedimiento que prevé la Ley se basa en el principio de que si bien la ganancia se realiza al momento de la enajenación, la misma se fue generando durante el tiempo de tenencia del bien; de ahí que se establezca la división en comento, sin embargo, no encontramos justificación técnica para que se establezca un plazo máximo de 20 años.

Es frecuente que en tratándose de inmuebles y acciones existan diversas fechas de adquisición, como puede ser cuando se adquirió un terreno y posteriormente se edificó, o bien que el paquete accionario que se enajena haya sido adquirido “por capas”, situación que prevé el artículo 200 del Reglamento de esta Ley, toda vez que para el caso de inmuebles se señala que debe obtenerse por separado la ganancia del terreno y de la construcción para así obtener por separado la ganancia acumulable y la no acumulable. En lo tocante a las acciones se remite al procedimiento que establecen los artículos 22, 23 y 24 de dicho ordenamiento.

- II. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

La división en función de los años de tenencia que se establece en la fracción I, nos lleva a separar la utilidad en dos partes, que nosotros llamaríamos ganancia gravable acumulable y ganancia gravable no acumulable. Ambas estarán sujetas al pago del impuesto, pero mientras la primera lo causará adicionándose a los demás ingresos acumulables del ejercicio, la segunda (la no acumulable), lo causará por separado, conforme se indica en la fracción siguiente.

- III. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

El objetivo de “dividir” la ganancia en dos partes tiene como finalidad el abatir la progresividad de la tarifa del I.S.R.; sin embargo, esto dependerá de los otros ingresos acumulables que la persona física obtenga en el ejercicio en que lleve a cabo la enajenación del bien, así como de su situación legal en cuanto a su régimen matrimonial, toda vez que si en dicho ejercicio causa la tasa máxima, la ganancia no acumulable se verá gravada a la mencionada tasa, salvo que se opte por la tasa promedio de los últimos cinco años..

Como mencionamos anteriormente, la ganancia que se obtenga en la enajenación se genera en el periodo de tenencia del bien, situación que parcialmente reconoce el Legislador ya que para efectos de determinar la tasa promedio solo se permite considerar las causadas en los últimos cinco ejercicios, cuando debiera atenderse al periodo de tenencia del bien.

Como consecuencia de todo lo expuesto, es conveniente analizar cada caso en particular a fin de determinar tasa aplicable que más favorezca al contribuyente.

- a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 152 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones I, II y III del artículo 151 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

Es de llamar la atención que para efectos de determinar la tasa del ejercicio, se señala que no deben considerarse las deducciones personales contenidas en las fracciones I, II y III del artículo 151, por lo tanto, en nuestra opinión las

deducciones personales contenidas en las restantes fracciones si deben considerarse para el cálculo de la citada tasa.

- b)** La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

En virtud de que a partir del 2008 ya no se incluye en el cálculo en cuestión el importe del subsidio acreditable por haber sido derogado, surgirán dudas respecto del procedimiento que debe utilizarse para efectos de determinar la tasa correspondiente a ejercicios anteriores al antes citado, por lo que resulta conveniente que las autoridades fiscales aclaren esta situación, tal vez a través de una regla de carácter general.

Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción I de este artículo.

En el párrafo anterior el Legislador incurre en imprecisiones respecto del procedimiento a seguir para determinar la tasa promedio, puesto que sólo prevé el supuesto de que el contribuyente no hubiese obtenido ingresos en los cuatro ejercicios inmediatos anteriores al de la enajenación, siendo omiso respecto del caso en que en uno o más ejercicios sí se hubiesen obtenido ingresos y en otro u otros no, lo cual se subsanaba con la regla 3.15.1, sin embargo, ésta fue derogada mediante la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 publicada en el DOF el 19 de noviembre de 2015, lo cual, sin duda provocará una grave incertidumbre jurídica a los contribuyentes, que seguramente tendrá que dilucidarse en tribunales.

Cuando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en los que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal.

Para determinar el monto del impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III de este artículo, entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual.

RISR 203

La alternativa de diferimiento del impuesto que aquí se prevé, puede representar importantes beneficios financieros para los contribuyentes que se ubiquen en esta situación; el artículo 203 del RLISR establece el procedimiento a seguir en estos casos, consistiendo básicamente en que el pago provisional será igual a la cantidad que resulte de aplicar la tarifa anual sobre la parte acumulable de la ganancia, debiéndose obtener, simultáneamente fianza para garantizar el diferencial entre este impuesto y el que resultaría de no ejercerse la opción, más los recargos que se causarían en un año y renovarse cada año hasta que se finiquite el impuesto. El pago del impuesto se hace en función de los ingresos cobrados en el ejercicio de que se trate.

Un aspecto a considerar al momento de ejercer esta alternativa, es el hecho de que no existe obligación de realizar pagos provisionales sobre los ingresos correspondientes a la ganancia no acumulable, toda vez que éstos deberán considerarse hasta la declaración anual del ejercicio en que se obtengan.

Es importante destacar que los contribuyentes que opten por el pago en parcialidades no les será aplicable lo que sobre el particular (enajenaciones a plazos) establece el CFF, toda vez que la Ley aplicable (Impuesto Sobre la Renta) específicamente establece, los requisitos a cubrir, por lo que no es procedente la aplicación supletoria del ordenamiento citado en primer término.

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.15.1.

Artículo 121. Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

RISR 145, RISR 201

- I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 124 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

RISR 200, RISR 208, RISR 204

De acuerdo con el Art.208 del Reglamento de esta Ley, tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1º de enero de 1981, se considerará costo de adquisición el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos por donación hecha por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, el costo de adquisición será el que dicho bien haya tenido para el donante. Si no pudiera determinarse el costo que el bien tuvo para el donante, se considerará costo de adquisición del donatario el 80 % del valor de avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la donación.

Tratándose de bienes adquiridos por prescripción, el artículo 204 del RLISR, establece que se determinará su costo conforme al avalúo que haya servido para el pago del impuesto con motivo de la adquisición, disminuido con las deducciones señaladas en el artículo 131 de la Ley.

Para el cálculo de la actualización del costo comprobado de adquisición de inmuebles puede usarse la tabla contenida en el anexo 9 a que se refiere la regla En todo caso, es conveniente hacer el cálculo conforme a Ley y conforme a la Regla, para determinar la opción que más convenga.

- II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 124 de esta Ley.

RISR 205

Para el caso de que no se cuente con documentación de las inversiones a que se refiere este párrafo, el Art. 205 del

Reglamento de esta Ley prevé dos opciones, la primera consiste en considerar el valor que contenga el aviso de terminación de obra, en el entendido de que solo procederá el relativo a las construcciones, mejoras o ampliaciones; la segunda opción permite deducir el 80 % del valor que arroje el avalúo referido a la fecha en que se realizaron dichas inversiones.

- III.** Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

Como ya lo expresamos anteriormente, el artículo 43 de la LIVA, faculta a las Entidades Federativas para que establezcan impuestos sobre diversos ingresos, incluyendo los percibidos por la enajenación de inmuebles, permitiéndose de manera la deducción de esta partida, cuando, en nuestra opinión, debe tratarse como un concepto acreditable contra el impuesto federal.

- IV.** Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 120 de esta Ley, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la erogación respectiva y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

El Legislador sólo hace referencia a la actualización de las deducciones contenidas en las fracciones III y IV, toda vez que en las fracciones I y II se alude a los conceptos actualizados, conforme a la mecánica que establece el artículo 124 del ordenamiento que nos ocupa; ahora bien, para la actualización de dichas erogaciones, cuando tengan relación con el bien inmueble enajenado, podrán optar por actualizar dichos conceptos conforme a la tabla contenida en

el anexo 9 de la RMF, de conformidad con la regla de la aludida RMF vigente hasta 2015.

Cuando el bien enajenado sea un inmueble y el proindiviso corresponda a más de un contribuyente y no se puedan identificar las deducciones aplicables a cada copropietario, éstas se harán en proporción a los derechos de copropiedad, atentos a lo dispuesto por el artículo 201 del Reglamento de esta Ley.

Para determinar el factor de actualización se deben seguir los lineamientos citados en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 122 de esta Ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley. La parte de la pérdida que no se deduzca en un ejercicio, excepto la que se sufra en enajenación de bienes inmuebles, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se sufrió la pérdida o se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deduzca.

LISR 28, fracción XVII, RISR 206

Conforme al párrafo anterior, para efectos de cumplir con los requisitos en el caso de pérdida en venta de acciones se debe atender a lo dispuesto por los artículos 28, fracción XVII de esta Ley y 206 del Reglamento.

PÉRDIDAS EN ENAJENACIÓN DE BIENES

Artículo 122. Los contribuyentes que sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, disminuirán dichas pérdidas conforme a lo siguiente:

- I. La pérdida se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se

trate; cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años. El resultado que se obtenga será la parte de la pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos, excepto de los ingresos a que se refieren los Capítulos I y II de este Título, que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o en los siguientes tres años de calendario.

RISR 207

El criterio adoptado por el Legislador es, en esencia, el mismo que se expuso al tratar la ganancia gravable acumulable y ganancia gravable no acumulable; esto es, reconocer que la utilidad o la pérdida no se generó sólo en el año de la enajenación, sino durante todo el periodo de tenencia del bien. Sin embargo, llama la atención que mientras el periodo de tenencia se limita a 20 años en caso de que se obtenga ganancia en la enajenación, el mismo se reduce a 10 años de generarse pérdida en la operación, con el consiguiente beneficio para el contribuyente que se ubique en este último supuesto.

En este tenor, en primer término se determinará la “pérdida del ejercicio” que resulta de dividir el monto total de la pérdida sufrida en la operación entre el número de años de tenencia del bien sin exceder de 10, el resultado obtenido será el que se podrá disminuir de los demás ingresos acumulables que obtenga el contribuyente, excepto tratándose de ingresos por sueldos y salarios, honorarios y actividad empresarial, en el ejercicio en que realizó la enajenación, o en los tres siguientes.

*Sin una razón aparente, el artículo 207 del Reglamento de esta Ley establece que cuando se disminuya la parte de la pérdida señalada en esta fracción (pérdida del ejercicio), de los demás ingresos que deba acumular en la declaración anual correspondiente al **mismo año** en que ésta se sufra deberá hacerlo, en su caso, después de efectuar, las deducciones correspondientes al capítulo de los ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Consideramos que esta situación no debiera circunscribirse solo a los ingresos por*

conceder el uso o goce temporal de bienes, ni al ejercicio en que se sufra la pérdida, sino a todos los ingresos contra los cuales se puede disminuir la pérdida durante el periodo que establece la Ley para ello, toda vez que en muchos de los casos se pudieran perder las deducciones del ejercicio al tener que disminuir la pérdida previamente a aquellas, máxime que se tienen tres años más para su deducción

- II. La parte de la pérdida no disminuida conforme a la fracción anterior se multiplicará por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que se sufra la pérdida; cuando en la declaración de dicho año no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres. El resultado que se obtenga conforme a esta fracción, podrá acreditarse en los años de calendario a que se refiere la fracción anterior, contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año.

Para estos efectos debemos de entender que la parte de la "pérdida no disminuida" se refiere a la diferencia resultante de disminuir de la pérdida total la parte de la pérdida deducible en el ejercicio, sin embargo la Ley no es clara al respecto por lo que consideramos conveniente que se aclarara esta situación a fin de dar mayor certidumbre jurídica a los contribuyentes.

El procedimiento que se establece consiste en asignarle un impuesto teórico a dicha pérdida no disminuida, mismo que se podrá aplicar únicamente contra el impuesto que se cause por la enajenación de otros bienes, situación que a todas luces resulta injusta, toda vez que existen diversos requisitos para determinar la pérdida deducible a fin de evitar excesos en su determinación (avalúos, precio mínimo de venta, etc.), por lo que la pérdida que se sufra en este tipo de operaciones debiera ser deducible en su totalidad contra los demás ingresos que perciba el contribuyente en un plazo de 10 años como cualquier otra pérdida..

Más aun, al determinar el impuesto teórico del ejercicio en que se sufrió la pérdida se deberá considerar la cantidad a la cual se aplicó la tarifa del impuesto, la cual se verá impactada con la amortización de la llamada “pérdida deducible” con la consecuente reducción del aludido impuesto teórico.

Por último, al ser un impuesto teórico que se determina en el ejercicio en que se genera la pérdida, se deberá atender a las tasas vigentes en dicho ejercicio, por tanto, el contribuyente que haya sufrido este tipo de pérdidas se verá afectado con el incremento en la tasa máxima (35 %) que está vigente desde el 2014.

A manera de ilustrar lo antes comentado a continuación se muestra el siguiente ejemplo.

Supongamos que un contribuyente sufrió una pérdida de \$ 100,000.00 en el ejercicio 2013 y la propiedad del bien respectivo la había poseído por cinco años y dos meses, por lo que deberá considerar como “pérdida del ejercicio” la cantidad de \$ 20,000.00 ($100,000/5$, dado que sólo se computan años completos) y como “pérdida de ejercicios pasados” la cantidad de \$ 80,000.00 (que resulta de restar a la pérdida total, la pérdida del ejercicio).

Los \$ 20,000.00 de pérdida del ejercicio se deducirán en la forma que quedó indicada en los comentarios de la fracción I, es decir contra los ingresos percibidos en el propio ejercicio sin incluir los relativos a sueldos y salarios y honorarios y actividades empresariales, mientras que los \$ 80,000.00 restantes que corresponden a pérdidas de ejercicios pasados se acreditarán, vía el impuesto teórico, el cual para el caso que nos ocupa será de \$ 4,000 (que equivale a una tasa de impuesto del 5 % la cual se vio impactada por los bajos ingresos del contribuyente y a la disminución de la “ pérdida del ejercicio”), contra el impuesto que genere la enajenación de otros bienes en el propio ejercicio en que se sufrió la pérdida, o en los tres siguientes, en cuyo caso la tasa máxima vigente en 2014 será mayor a la que estuvo vigente en el 2013.

La tasa a que se refiere la fracción II de este artículo se calculará dividiendo el impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual de que se trate, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 152 de esta Ley para obtener dicho impuesto; el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresa en por ciento.

Como se podrá apreciar, cuando el artículo 120 establece el procedimiento para determinar la tasa impositiva aplicable a la parte no acumulable de la ganancia, especifica que no se deberán considerar ciertas deducciones personales que tenga el contribuyente en el ejercicio de que se trate; sin embargo, en lo referente a la determinación de la tasa para obtener el “impuesto teórico” de la pérdida no se indica nada al respecto, lo cual consideramos que en la mayoría de los casos será perjudicial para el contribuyente al determinar un menor impuesto teórico, por lo que es deseable que para estos efectos se permita no incluir las deducciones personales que se contienen en las fracciones I, II y III del citado artículo 120.

Cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I anterior o no efectúe el acreditamiento a que se refiere la fracción II de este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo hecho.

Esta disposición busca ser congruente con el criterio que utiliza el legislador en la amortización de las pérdidas sufridas por las personas morales, desafortunadamente no sigue este criterio en la determinación de las mismas ni el plazo para su disminución.

Como ya lo mencionamos anteriormente, para efectos de la deducción de las pérdidas se deben observar los requisitos que sobre el particular señala la Ley, como es el caso de enajenación de acciones ya que la pérdida deducible lo será la que resulte de determinar el “precio mínimo de venta” conforme a la mecánica que establece el artículo 28, fracción XVII de esta Ley.

COSTO DE ADQUISICIÓN DE LOS BIENES

Artículo 123. El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se hubiese adquirido a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 124 de esta Ley.

RISR 205, RISR 208, RISR 204

Es de llamar la atención que sigue sin corregirse la referencia “al artículo anterior” que sería el artículo 123 que trata sobre la disminución de pérdidas, cuando debe aludirse al artículo 121, sin embargo en nuestra opinión este error es inocuo para el contribuyente.

Al aludir a la adquisición por fusión o escisión de sociedades, debe entenderse sólo para el caso de las acciones que la persona física haya recibido con motivo del canje correspondiente, cuando la sociedad de la que era accionista hubiera realizado cualquiera de dichos eventos, lo que se confirma en el último párrafo del Art. 124 de esta Ley.

Como anteriormente lo comentamos, en tratándose de un bien objeto de enajenación que se haya adquirido en rifa o sorteo o por donación para determinar el costo de adquisición, debemos remitirnos a lo previsto por el artículo 208 del Reglamento de esta Ley y al 204 del mismo ordenamiento cuando la adquisición fue por prescripción.

En el Artículo 204 antes citado se indica que el costo de adquisición por prescripción será el valor del avalúo que haya servido de base para pagar el impuesto con motivo de la adquisición, menos los gastos incurridos para tal efecto.

ACTUALIZACIÓN DEL COSTO DE ADQUISICIÓN

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.21.3.5., 3.23.11.

Artículo 124. Para actualizar el costo comprobado de adquisición y, en su caso, el importe de las inversiones deducibles, tratándose de bienes inmuebles y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

- I. Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de

construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del costo total.

RISR 209

En caso de que en la escritura de adquisición del inmueble objeto de enajenación no exista una separación expresa del costo del terreno y construcción, se podrá considerar la proporción que se haya dado en el avalúo practicado a la fecha de adquisición del citado inmueble, o bien las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a dicha fecha, de conformidad con el artículo 209 del Reglamento de esta Ley.

- II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación; en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

RISR 205, RISR 209

Como podrá observarse, la tasa de deducción anual aplicable a las construcciones que para estos efectos se aplica, es inferior en 2 puntos porcentuales a la que en términos generales contempla la Ley para este tipo de bienes, situación que favorece a los contribuyentes en la determinación del costo deducible.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual, o del 20% tratándose de vehículos de transporte, por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor

con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

RISR 210

El artículo 210 del Reglamento de la Ley 2015, lista los bienes que no pierden su valor en función de los años transcurridos; entre los que se encuentran las obras de arte, automóviles con antigüedad de más de 25 años, metales y piedras preciosos, perlas, etc..

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación.

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 22 de esta Ley; en el caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión a que se refieren los artículos 87 y 88 del citado ordenamiento, se estará a lo dispuesto por dichos preceptos.

Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquélla en que se pagó el impuesto mencionado.

RISR 208, RISR 211

El criterio adoptado por el Legislador es el de transparentar la tributación; así, si la adquisición del bien estuvo exenta del impuesto, se considera que no tuvo efecto fiscal y, por tanto, se deberá atender a los costos y fechas de adquisición del autor de la sucesión o el donante; si la donación estuvo gravada en el capítulo de adquisición, se atenderá a la base del gravamen bajo esta modalidad. Lo único incongruente es que en este último caso considera como fecha de adquisición aquella en que se haya pagado el impuesto, lo cual desvirtúa

la base de tributación. A manera de ejemplo, si por alguna circunstancia el notario enteró extemporáneamente el Impuesto sobre la Renta por una adquisición gravada, tuvo que resarcir el perjuicio ocasionado al Fisco Federal con el pago de los correspondientes recargos; en consecuencia, no tiene por qué atenderse a la fecha de pago del impuesto, sino a la fecha de causación del mismo.

En el artículo 211 del Reglamento de la Ley vigente hasta 2015 se establecen las bases para determinar el costo de adquisición en el caso de ejidatarios que hubieran adquirido bienes inmuebles por herencia, legado o donación.

En el caso de fusión o escisión de sociedades, se considerará como costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión o la escisión, según corresponda, el costo promedio por acción que en los términos del artículo 23 de esta Ley correspondió a las acciones de las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión o escisión.

INGRESOS PARA ADQUIRENTES AL PRACTICAR AVALÚO

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.2.14.

Artículo 125. Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV de esta Ley; en cuyo caso, se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

En primer término, es importante destacar que esta disposición se encuentra dentro de las disposiciones contenidas en el Capítulo IV del Título IV correspondiente a las personas físicas y que por lo tanto, la misma solo debiera aplicar en operaciones de compra venta realizadas entre personas físicas, aun cuando las autoridades hacendarias la aplican con independencia de quienes realicen la operación.

Sin lugar a dudas es correcto el que la persona física que adquiera el bien cubra el impuesto por la utilidad que en su caso resulte cuando ésta a su vez enajene el bien adquirido, por lo que es discutible y en muchos casos injusto al

establecer que dicho gravamen se cause y pague al momento de la adquisición cuando el valor del bien sea inferior en más de un 10 % del valor del avalúo que al efecto se practique..

En efecto, el pago del impuesto en este caso debería efectuarse una vez que, efectivamente se haya realizado la utilidad; es decir, cuando el adquirente formaliza la operación y el pago sea inferior al avalúo en más de un 10 %, ya que es en ese momento cuando se incrementa su patrimonio. Sustentamos este comentario en que resulta por demás teórico el que un bien pueda venderse invariablemente a su valor de avalúo, pues la experiencia nos demuestra sobre todo cuando la economía del país se encuentra en crisis, como es el caso, que no necesariamente el valor de avalúo es coincidente al precio que se puede obtener por la enajenación de un bien..

La aplicación del párrafo en comento es soslayada frecuentemente, pues a manera de ejemplo tenemos el caso de los bienes que son objeto de un remate judicial, por los cuales la primera postura se hace por disposición legal a un 75 % de su valor de avalúo y, si no hubiere comprador, las siguientes posturas legales serán en porcentajes inferiores al indicado. Así pues, en este tipo de remates es común que se dé un ingreso para el adquirente conforme a esta disposición, sin que hasta donde entendemos, se efectúe la retención correspondiente.

Por el contrario, también es frecuente que el enajenante no escribure el inmueble enajenado al comprador sino hasta que éste le termine de liquidar el precio pactado, lo cual en ocasiones puede suceder varios años después de pactada la operación, situación que provoca que al elevarse a escritura pública el contrato respectivo, el notario público pretenda retener el ISR por , resultar mayor el valor de avalúo a la fecha de la escritura al valor que se tenía en la fecha en que se realizó la operación, salvo que se hubiese cubierto el impuesto relativo a la transmisión de propiedad.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, cuando se enajenen fuera de bolsa,

las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.

PAGO PROVISIONAL DE IMPUESTO

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.15.4., 2.7.5.4., 3.15.3., 3.15.5., 3.12.3., 3.15.6., 2.13.3., 3.2.6., 3.15.7.

Artículo 126. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

RISR 200.

La mecánica establecida para efectos de retención del pago provisional en la enajenación de inmuebles, normalmente desatiende al impuesto que en definitiva será generado, al no contemplarse dentro de la misma la posibilidad de considerar de manera global los ingresos y deducciones que se tendrán en el ejercicio de que se trate, así como la aplicación de la tasa promedio en sustitución a la aplicación de la tarifa.

Entendemos que el Legislador tenga que establecer un procedimiento general y que el mismo no puede ser casuístico, ya que sería imposible prever todas las situaciones que pudieran presentarse; sin embargo, se debe partir de la premisa de que los pagos provisionales deben guardar relación con el impuesto definitivo, por tanto, debiera de contemplarse la posibilidad de gestionar la disminución del impuesto a enterar para, aquellos contribuyentes que estimen que el impuesto a retener será excesivo, tal como se establece para las personas morales.

En diversas ocasiones se ha solicitado a la autoridad fiscal que autorice al fedatario público a efectuar una retención menor, acompañándole los elementos necesarios para respaldarlo; la respuesta invariable ha sido que no procede tal solicitud, atendiendo a que la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé la posibilidad de disminuir los pagos

*provisionales en materia de enajenación de bienes inmuebles.
Es por ello que resultaría conveniente un cambio en este
sentido, a fin de que los pagos provisionales guarden
congruencia con el impuesto anual.*

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para los efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Las autoridades fiscales mensualmente realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación.

*Es importante destacar la actualización de las tarifas
aplicables, ya que las mismas deben ser actualizadas,
situación que no se está cumpliendo.*

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas; así mismo deberán proporcionar al contribuyente que efectúe la operación correspondiente, conforme a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, la información relativa a la determinación de dicho cálculo y deberá expedir comprobante fiscal, en el que conste la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado. Dichos fedatarios, dentro los quince días siguientes a aquel en el que se firme la escritura o minuta, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

RISR 212, RISR 213, RISR 214, RISR 217.

Los fedatarios públicos están obligados a proporcionar a los contribuyentes, la información que contenga el cálculo del impuesto determinado en la operación de compra venta, conforme a las reglas de carácter general que emita el SAT; también deberán expedir el comprobante fiscal respectivo donde conste la operación, y el impuesto retenido y enterado, con lo cual seguramente se eliminarán los requisitos que se establecen a través de la regla 3.15.5 de la RMF 2015.

Por otra parte, es importante señalar que de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 119 de la Ley que se comenta, los ingresos derivados por la enajenación de bienes realizada por personas físicas se generan aun en crédito, por tanto, en muchos de los casos, transcurre un determinado periodo entre la celebración del contrato de compra venta y su respectiva escrituración, por lo que en estos casos serán las personas físicas las obligadas a enterar el impuesto a manera de pago provisional, por lo que, a fin de dar mayor certidumbre jurídica a los contribuyentes debe preverse en Ley que en estos casos el fedatario público quedará liberado de la retención cuando el enajenante le demuestre que ya entero dicho impuesto. Esta situación se ve agravada cuando la operación se escribure en un año posterior a aquél en que se genere el ingreso en crédito.

Cabe destacar que la retención que menciona el párrafo que se comenta, no será aplicable cuando el enajenante realice actividades empresariales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 212 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en estos casos, se deberá informar al notario que el contribuyente realiza actividades empresariales, y que el inmueble enajenado formaba parte del activo sujeto a dicha actividad y exhibirle copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la última declaración anual presentada, o del aviso de alta presentado o solicitud de inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes, si se trata del primer ejercicio de operaciones.

Es importante señalar que se establece la obligación para los fedatarios, cuando se realicen operaciones consignadas en escritura pública, de presentar en el mes de febrero de cada

año, ante las oficinas autorizadas, la información con respecto a las operaciones realizadas en el año anterior.

Conforme al artículo 213 del Reglamento de la Ley, se considera que las personas físicas enajenan inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, en el momento en que se finque el remate del bien, debiendo realizar, en su caso, el pago provisional en los términos del artículo en comento.

Cabe indicar que el artículo 214 del Reglamento de la Ley señala que los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán calcular y, en su caso, enterar el ISR que corresponda a dichas enajenaciones de conformidad con las disposiciones legales, aun en el supuesto de enajenaciones de inmuebles consignadas en escritura pública en las que la firma de la escritura o minuta se hubiese realizado por un juez en rebeldía del enajenante. Para tales efectos, se considerará realizada la enajenación en la fecha en la que el juez firme en rebeldía del enajenante la escritura o minuta correspondiente.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, excepto en los casos en los que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refieren los artículos 87 y 88 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dicho precepto. En el caso de enajenación de acciones a través de Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 56 de esta Ley. En todos los casos deberá expedirse comprobante fiscal en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.

RISR 215.

El artículo 215 reglamentario prevé una retención menor al 20 %, pero sólo se aplica a la enajenación de acciones; en esencia, consiste en presentar, a más tardar el día 10 del mes de calendario siguiente a la enajenación, aviso en el sentido de que la operación será dictaminada por Contador Público registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para estos efectos, debiéndose presentar el dictamen correspondiente dentro de los 30 días (hábiles) siguientes a aquél en que se presentó o debió presentarse, la declaración por parte del retenedor.

Un punto controversial es que cuando se ejerza la opción prevista en el Reglamento para la dictaminación de la operación, el enajenante efectuará un pago provisional, mientras que el Reglamento por su parte señala que el adquirente será el retenedor del impuesto, por lo que surge la interrogante de quién es el obligado a cubrir el pago provisional, por lo que es deseable que se aclare esta situación.

Otro punto que merece destacarse es el relativo a las causales que impiden al contador público dictaminar la operación de compra venta de acciones que se prevén en el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015, mismos que resultan del todo drásticos, toda vez que en un gran número de casos se encuadraría en alguno de ellos que impedirían la dictaminación de la operación.

El impuesto a retener en estos casos se determinará aplicando a la parte acumulable de la ganancia, la tarifa anual vigente para estos efectos en la fecha de que se trate, multiplicando el resultado por el número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación.

De la redacción del párrafo en comentario queda claro que debe haber requisitos a cumplir para una retención menor; sin embargo, como ya indicamos, sólo los hay para el caso de enajenación de acciones, por lo que si la enajenación se refiere a otro tipo de bien mueble no puede haber una retención menor; consideramos que en caso de una

operación importante debiera hacerse el planteamiento a fin de obtener autorización para que, siguiendo los requisitos del Art. 215 antes comentado, se pueda llevar a cabo una retención menor en ese tipo de operaciones.

Es preciso agregar que en todos los casos previstos en el párrafo precitado, deberá expedirse comprobante fiscal en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.

Cuando el adquirente efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior, expedirá comprobante fiscal al enajenante y constancia de la misma, y éste acompañará una copia de dichos documentos al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención ni el pago provisional a que se refiere el párrafo anterior, cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor a \$227,400.00.

Como se comentó anteriormente, no existe disposición en Ley que contemple el procedimiento a seguir para una retención menor (o una no retención) en casos diversos a las acciones, salvo lo dispuesto en el párrafo que nos ocupa. Además se ha incorporado la obligación del adquirente de expedir comprobante fiscal por la retención.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 86 de la misma y de aquellas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 27, fracción I y 151, fracción III, de la presente Ley, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

El Legislador pretende establecer una transparencia fiscal entre las personas físicas y el Fisco Federal, al eliminar como sujetos del impuesto a las denominadas “persona morales con fines no lucrativos”; sin embargo, el hecho de que el impuesto provisional tenga el carácter de definitivo se

aparta de esa transparencia, pues desatiende a la capacidad contributiva de la persona de quien se trate.

CASO PRÁCTICO

A fin de ejemplificar el régimen de tributación en materia de enajenación de inmuebles, hemos diseñado un caso práctico partiendo de los siguientes supuestos:

- *Enajenante: persona física, casado por separación de bienes.*
- *Bien enajenado: local comercial.*
- *Adquisición del terreno: 25 de octubre de 1979 en \$ 250.00.*
- *Honorarios y gastos de escrituración pagados en la adquisición: \$ 27.00.*
- *Construcción: se concluyó el 15 de noviembre de 1983, sin que se tenga documentación comprobatoria por la misma; un avalúo a esa fecha arrojó la cantidad de \$ 650.00.*
- *Enajenación: en febrero 2015, en la cantidad de \$ 700,000.00.*
- *Otros ingresos acumulables de 2015: \$ 120,000.00 netos derivados del arrendamiento del propio inmueble.*
- *Deducciones personales: gastos médicos por \$ 5,000.00.*

a) Costo actualizado del terreno

Costo de adquisición	\$	250.00
Gastos de escrituración		27.00
Suma	\$	277.00
X		
Factor de actualización (artículo 124 de la Ley, INPC 115.954 enero 15/0.063218 octubre 79)		1,834.19279

Costo actualizado del terreno y \$ 508,071.403

de los gastos de escrituración

b. Costo actualizado de la construcción

<i>Valor de avalúo referido a la fecha de terminación de la construcción</i>	650.00	
X		
<i>Proporción a considerar, según artículo 205 del Reglamento</i>	80 %	
=		
<i>Costo histórico de la construcción, para efectos fiscales</i>	520.00	
-		
<i>Depreciación (3 % por 29 años transcurridos, igual a 87 %)</i>	452.40	
<i>Costo histórico neto</i>	67.60	
X		
<i>1 Factor de actualización (artículo 151 de la Ley, 115.954 enero 15 / 0.375353 noviembre 83)</i>	308.91	(1)
<i>Costo actualizado de la \$ construcción</i>	20,882.31	

Determinación de la ganancia:

	<i>Terreno</i>	<i>Construcción</i>
<i>Precio de enajenación s/avalúo</i>	\$ 150,000	\$ 550,000
<i>Costo de adquisición actualizado</i>	508,071	20,882
<i>Ganancia (pérdida)</i>	(358,071)	529,118
<i>No. de años transcurridos (1)</i>	10	20
<i>Ganancia gravable acumulable (pérdida del ejercicio)</i>	(35,807)	26,456
<i>Ganancia gravable no acumulable</i>	(322,264)	502,662
<i>(Pérdida Ejercicios Pasados)</i>	0	0
<i>Ganancia (pérdida)</i>	\$ (358,071)	\$ 529,118

Cómputo del impuesto anual sobre ingresos acumulables:

<i>Ganancia acumulable en \$ enajenación de bienes</i>	26,456
<i>Otros ingresos acumulables</i>	120,000
<i>Pérdida disminuible en enajenación de bienes (2)</i>	(35,807)
<i>Neto</i>	110,649
<i>Deducciones personales</i>	5,000
<i>Base del impuesto (A)</i>	105,649
<i>Impuesto sobre ingresos acumulables (3)</i>	\$ 13,794

Calculo de la tasa efectiva conforme al inciso a) fracción III**Art. 120 LISR:**

<i>Ganancia acumulable en enajenación de bienes</i>	\$	26,456
<i>Otros ingresos acumulables</i>		120,000
<i>Pérdida disminuible en enajenación de bienes (2)</i>		(35,807)
<i>Base del impuesto (B)</i>		110,649
<i>Impuesto sobre ingresos acumulables (3)</i>	\$	10,770
<i>Tasa efectiva del ejercicio (10,770/110,649)</i>		9.73 %

Cómputo del impuesto anual sobre ingresos no acumulables

<i>Ganancia no acumulable</i>		502,6623
		X
<i>Tasa efectiva del ejercicio</i>		9.73%
<i>ISR S/ ganancia no acumulable</i>		48,909
<i>Total ISR del ejercicio</i>		62,703
<i>(48,909 + 13,794)</i>		
<i>Acreditamiento de la pérdida (*)</i>		(31,356)
<i>(=) ISR NETO A CARGO</i>		31,347
<i>(*) Acreditamiento -vía impuestos- de la pérdida:</i>		
<i>Pérdida no deducida</i>		(322,264)
<i>(358,071 – 35,807 = 322,264)</i>		
		X
<i>Tasa del ejercicio (4)</i>		9.73%
<i>(11,518/ 114,824)</i>		
<i>(=) Pérdida ISR Teórico</i>		(31,356)

A)		
(-)	<i>Límite inferior</i>	103,218.01
(=)	<i>Excedente</i>	2,430.99
(x)	<i>% s/excedente</i>	X 17.92 %
	<i>Impuesto Marginal</i>	<u>4,356.334</u>
(+)	<i>Cuota Fija</i>	9,438.47
	<i>Impuesto sobre ingresos acumulables</i>	<u><u>13,7943</u></u>
B)		
(-)	<i>Límite inferior</i>	103,218.01
(=)	<i>Excedente</i>	7,430.99
(x)	<i>% s/excedente</i>	X 17.92 %
	<i>Impuesto Marginal</i>	<u>1,331.63</u>
(+)	<i>Cuota Fija</i>	9,438.60
	<i>Impuesto sobre ingresos acumulables</i>	<u><u>10,770</u></u>

Notas:

- (1) *En el caso del terreno, los años transcurridos son 35; sin embargo, se toma 10 como máximo atendiendo a lo dispuesto por el artículo 122 fracción I de la Ley. En el caso de la construcción, los años transcurridos son 31; pero se toma 20 como máximo atendiendo a lo dispuesto en el artículo 120, fracción I de la Ley.*
- (2) *No se puede disminuir de ingresos los obtenidos del capítulo I y II de este Título.*
- (3) *Se determinó atendiendo a la tarifa del año de 2015 contenida en el artículo 152 de la LISR.*
- (4) *Se aplicó la tasa del ejercicio, en virtud de que fue más baja en relación a la tasa promedio de los últimos cinco ejercicios.*

IMPUESTO A ENTIDADES FEDERATIVAS

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 3.15.8.

Artículo 127. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 126 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa

del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

Con esta disposición el Gobierno Federal pretende dotar de facultades a las Entidades Federativas para establecer y recaudar sus propios impuestos, y de esta manera generar recursos propios y no depender exclusivamente de las participaciones que se les asignen. Cabe señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá celebrar Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal con los distintos Estados de la República, con el fin de dotar a estos últimos de facultades para el cobro del impuesto señalado en este párrafo.

Al efecto, es importante conocer si la Entidad Federativa en la que el contribuyente realiza la enajenación de un inmueble tiene celebrado un Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que la faculte para el cobro de dicho 5 %, ya que de no ser así quedará relevado del pago de dicho impuesto a la citada Entidad Federativa, por lo que el pago del total del gravamen se deberá realizar ante el SAT.

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 126 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 126 de esta Ley a la entidad federativa de que se trate.

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 126 de esta Ley, y deberá expedir comprobante fiscal, en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.

Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 2.7.5.4., 3.15.3., 3.15.8.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 120 de esta Ley, aplicarán la tasa del 5% sobre la ganancia que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio de que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la entidad federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 150 de esta Ley.

El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

INGRESOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES

Artículo 128. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes, deberán 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 este artículo.

CFF 81-XXXI y 82-XXXI, Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2015 2.8.4.2.

Esta obligación tiene como principal objetivo que las autoridades fiscales puedan monitorear operaciones por montos cuantiosos realizadas fuera del sistema financiero, que pudieran tener origen en recursos de procedencia ilícita y con fines igualmente ilícitos como el narcotráfico, el terrorismo o el lavado de dinero; así como detectar si dichos recursos se están declarando para efectos fiscales. La sanción que establece el artículo 82, fracción XXXI del CFF por el incumplimiento de la obligación o de su cumplimiento de manera extemporáneo oscila entre los \$140,540.00 a \$200,090.00.

De igual forma, la omisión de referencia por más de tres meses constituye delito fiscal con pena de tres meses a tres años de prisión.

La información a que se refiere este artículo estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

CFF 69 Código Penal 400-BIS

Lo anterior significa que la información a que se refiere este artículo, no estará sujeta a la reserva que el personal de la autoridad fiscal debe guardar respecto de las declaraciones y los datos suministrados por los contribuyentes o terceros, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Para estos efectos, se le está equiparando a las investigaciones que realiza la SHCP sobre conductas previstas en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal; es decir, delitos por operaciones con recursos de procedencia ilícita, por lo que la información a la que se refiere esta fracción estará a disposición de la autoridad fiscal cuando así lo solicite.

SECCIÓN II

DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN BOLSA DE VALORES

GANANCIAS DERIVADAS DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN BOLSA DE VALORES

Artículo 129. Las personas físicas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, cuyo pago se considerará como definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio derivadas de:

- I. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados.
- II. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados a que se refiere la fracción anterior.
- III. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se

realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

- IV.** Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

La ganancia o pérdida obtenida en el ejercicio se determinará, sumando o disminuyendo, según corresponda, las ganancias o pérdidas que deriven por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices accionarios realizadas por el contribuyente o que obtengan en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores con los que opere o entidades financieras extranjeras con los que tenga un contrato de intermediación.

Las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y títulos a que se refieren las fracciones I a III anteriores se determinarán por cada sociedad emisora o títulos que representen dichos índices de la siguiente forma:

- a) Se disminuirá al precio de venta de las acciones o títulos, disminuido con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su enajenación, el costo promedio de adquisición, adicionado con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su adquisición, el cual se calculará dividiendo el monto efectivamente pagado, por la compra de acciones o títulos, entre el número de acciones o títulos efectivamente comprados.

Este costo promedio de adquisición se actualizará desde la fecha de adquisición hasta el mes inmediato anterior a la fecha en que se efectúe la venta de las acciones en las bolsas de valores o mercados de derivados reconocidos.

Cuando el costo de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

- b) En el caso de operaciones de préstamos de acciones o títulos realizadas conforme a las disposiciones jurídicas que regulan el mercado de valores en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, la ganancia del prestatario derivada de la enajenación en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos a un tercero de las acciones o títulos obtenidos en préstamo se determinará disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el costo comprobado de adquisición de las acciones de la misma emisora o los títulos que adquiera en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos durante la vigencia del contrato respectivo para liquidar la operación con el prestamista. Para estos efectos, se podrá incluir en el costo comprobado de adquisición, el costo de las acciones que, en su caso, adquiera el prestatario en virtud de capitalizaciones de utilidades u otras partidas del capital contable que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato. La cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones objeto del préstamo también podrá ser parte de dicho costo comprobado de adquisición cuando los dividendos sean cobrados por un tercero diferente del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación, su adquisición y de liquidación del préstamo.

Cuando el prestatario no adquiera total o parcialmente las acciones o títulos que está obligado a entregar al prestamista dentro del plazo establecido en el contrato, la ganancia por la enajenación se determinará, por lo que respecta a las acciones o títulos no adquiridos, disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el precio de la cotización promedio en

bolsa de valores o mercado de derivados de las acciones o títulos al último día en que, conforme al contrato celebrado, debió restituirlos al prestamista. También podrá disminuir de dicho precio de venta la cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones no adquiridas objeto del préstamo durante el periodo que hayan estado prestadas, cuando los dividendos sean cobrados por un tercero distinto del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación y de liquidación del préstamo.

El precio de venta de las acciones o títulos se actualizará desde la fecha en la que se efectuó la enajenación de dichas acciones o títulos recibidos en préstamo y hasta la fecha en la que el prestatario los adquiera o haya debido adquirirlos, según corresponda, para liquidar la operación de préstamo.

Cuando el costo comprobado de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

En el caso de que el prestatario no restituya al prestamista, en los plazos establecidos, las acciones o títulos que éste le hubiere entregado en préstamo, se considerará que dichas acciones o títulos han sido enajenados por el prestamista al prestatario en la fecha en que debieron ser restituidos. Para estos efectos, la ganancia del prestamista se determinará conforme al inciso a) de este párrafo, considerándose como precio de venta de las acciones o títulos objeto del contrato su precio de cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados reconocido, al último día en que debieron ser adquiridos por el prestatario. Asimismo, se considerará que no tienen costo promedio de adquisición las acciones que obtenga el prestamista del prestatario en exceso de las que prestó al inicio del contrato, debido a la emisión de acciones por capitalización de utilidades u otras

partidas integrantes del capital contable, que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato.

En el caso de las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, el resultado se determinará de conformidad con el artículo 20 de esta Ley.

Las entidades financieras autorizadas conforme a la Ley del Mercado de Valores para actuar como intermediarios del mercado de valores que intervengan en las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán hacer el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio. La información referente a dicho cálculo, deberá entregarse al contribuyente para efectos del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo. En caso de que se genere una pérdida fiscal en el ejercicio, los intermediarios del mercado de valores deberán emitir a las personas físicas enajenantes una constancia de dicha pérdida. Para efectos de la entrega de la información a que se refiere este párrafo, los intermediarios del mercado de valores deberán expedir las constancias correspondientes por contrato de intermediación, siempre que contengan de forma pormenorizada toda la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones que establece este artículo.

Cuando el contrato de intermediación bursátil celebrado entre el contribuyente y el intermediario del mercado de valores concluya antes de que finalice el ejercicio fiscal de que se trate, el intermediario deberá calcular la ganancia o pérdida generadas durante el periodo en que el contrato estuvo vigente en el ejercicio y entregar la información referida en el párrafo anterior. Cuando los contribuyentes cambien de intermediario del mercado de valores, estarán obligados a remitir al nuevo intermediario, toda la información relativa al contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo que haya efectuado durante el ejercicio de que se trate. Los intermediarios del mercado de valores que realicen el traspaso de la cuenta de un contribuyente deberán entregar al intermediario del mercado de valores receptor la información del costo promedio de las acciones o títulos adquiridos por el contribuyente actualizado a la fecha en que se realice dicho traspaso. El intermediario del mercado de valores que reciba el traspaso de la cuenta considerará dicha información para el cálculo del

costo promedio de adquisición de las acciones o títulos cuando se efectúe su enajenación.

Los contribuyentes que realicen las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a través de contratos de intermediación que tengan con entidades financieras extranjeras que no estén autorizados conforme a la Ley del Mercado de Valores, deberán calcular la ganancia o pérdida fiscales del ejercicio y, en su caso, el impuesto que corresponda, así como tener a disposición de la autoridad fiscal los estados de cuenta en los que se observe la información necesaria para el cálculo de las ganancias o pérdidas derivadas de las enajenaciones realizadas en cada uno de los meses del ejercicio de que se trate.

En caso de que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior sustituyan a una entidad financiera extranjera por un intermediario del mercado de valores, deberán remitir al nuevo intermediario contratado toda la información relativa a su contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo efectuadas por dichos contribuyentes, a fin de que dicho intermediario efectúe el cálculo de la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio.

Cuando los contribuyentes generen pérdida en el ejercicio por las enajenaciones u operaciones a que se refiere esta Sección, podrán disminuir dicha pérdida únicamente contra el monto de la ganancia que en su caso obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El monto a disminuir por las pérdidas a que se refiere este párrafo no podrá exceder el monto de dichas ganancias.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se disminuyan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se disminuirá.

Cuando el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal durante un ejercicio pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas conforme a esta Sección y efectuar, en su caso, el pago del

impuesto correspondiente al ejercicio, la cual deberá entregarse de manera conjunta a la declaración anual a que se refiere el artículo 150 de esta Ley.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general podrá establecer mecanismos que faciliten el cálculo, pago y entero del impuesto a que se refiere este artículo.

Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, cuando dicha enajenación se registre en bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, no pagarán el impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable, por lo que se deberá pagar y enterar el impuesto conforme a las demás disposiciones aplicables a la enajenación de acciones previstas por este Título:

1. A la enajenación de acciones o títulos que no se consideren colocados entre el gran público inversionista o a la celebración de operaciones a que se refieren las fracciones I, II, III y IV del presente artículo, cuya adquisición no se haya realizado en mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, con excepción de cuando se enajenen en bolsa de valores autorizadas, acciones o títulos que se consideren colocados, entre el gran público inversionista, siempre y cuando los títulos que sean enajenados, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, no representen en ningún caso más del 1% de las acciones en circulación de la sociedad emisora de las acciones, y que en ningún caso el enajenante de las acciones o títulos encuadre en los supuestos contenidos en el numeral 2 siguiente.

En estos casos el enajenante de las acciones o títulos estará obligado a proporcionar al intermediario del mercado de valores que intervenga en la enajenación, la información necesaria para determinar la ganancia o la pérdida en la operación.

2. Cuando la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Mercado de Valores, en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o

varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Tampoco será aplicable para la persona o grupo de personas que, teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control y grupo de personas, las definidas como tales en el artículo 2 de la Ley del Mercado de Valores.

3. Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas, las efectuadas en ellas como operaciones de registro o cruces protegidos o con cualquiera otra denominación que impidan que las personas que realicen las enajenaciones acepten ofertas más competitivas de las que reciban antes y durante el periodo en que se ofrezcan para su enajenación, aun y cuando la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese dado el trato de operaciones concertadas en bolsa de conformidad con el artículo 179 de la Ley del Mercado de Valores.
4. En los casos de fusión o de escisión de sociedades, por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de las acciones de las sociedades fusionadas o escidente si las acciones de estas últimas sociedades se encuentran en cualesquiera de los supuestos señalados en los dos numerales anteriores.

R.M. 2016, 3.2.12, 3.2.19, 3.2.21, 3.11.11, 3.11.12, 3.15.9, 3.15.10, 3.15.11, 3.15.12, 3.18.6, 3.18.7, 3.23.11

Después de varios años en que las versiones previas de las iniciativas del Ejecutivo pretendían eliminar la exención a las personas físicas residentes en México del impuesto sobre las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa Mexicana de Valores, a partir del 1 de enero del 2014 dichas ganancias causan impuesto sobre la renta.

Evidentemente, en caso de que el resultado de la enajenación arroje una pérdida, ésta será restada de las utilidades que

genere la persona física residente en México provenientes de otras enajenaciones de acciones.

La mecánica de determinación del resultado por enajenación de acciones que se efectúe a través de la Bolsa Mexicana de Valores consiste en restar al precio de venta de las acciones o títulos que las representen, disminuido de las comisiones que se hubieran pagado, el costo promedio de las mismas acciones, adicionado de las comisiones que se hubieran pagado por su adquisición.

El intermediario financiero deberá emitir la constancia respectiva, determinando la utilidad o pérdida que se hubiera obtenido.

La persona física deberá pagar en su declaración anual el impuesto correspondiente considerando los resultados que le hubieren informado los intermediarios financieros a través de los que efectuó sus operaciones y pagar sobre el neto el resultado de aplicar a este último la tasa del 10% que tendrá el carácter de impuesto definitivo.

Esta modificación implica una serie de cambios importantes en los sistemas de los intermediarios financieros, principalmente casas de bolsa, con el fin de adecuarlos a los requerimientos establecidos relativos a la determinación de la utilidad sobre la que se causará el impuesto, emisión de información tanto al inversionista como al SAT, así como la identificación y determinación del costo promedio de las acciones que sean enajenadas, entre otros.

Este artículo pretende incluir a la mayoría de las operaciones que se realizan con acciones o títulos que las representan, así como a instrumentos replicadores de índices accionarios, operaciones financieras derivadas de capital cuyo subyacente sean acciones, e incluso operaciones de ventas en corto o préstamos de valores.

Aun cuando el procedimiento de determinación del resultado parece simple, la determinación del costo promedio de adquisición de las acciones que se enajenen representa el mayor grado de dificultad para los intermediarios considerando las diversas modalidades con las que opera el mercado financiero mexicano.

Tan es así que se establece en la fracción XXXII de los artículos transitorios de la Ley, distintas opciones para determinar el costo promedio de las acciones adquiridas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley, la que en adición al costo plenamente identificado y documentado de la operación, que consisten en: utilizar el valor promedio de adquisición que resulte de los últimos veintidós precios de cierre de dichas acciones; o bien, en caso de que el comportamiento de las acciones de las que se trate sea “inhabitual” en relación con el comportamiento de las acciones en los seis meses anteriores respecto de número y volumen de operaciones, así como su valor, se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores.

Es evidente que estas opciones implican la necesidad para el intermediario de contar con al menos dos de las opciones comentadas, lo que redundará en costos adicionales en su operación, así como enfrentarse a situaciones para las que pudiera no contar con información y/o datos fidedignos para determinar el “costo promedio de adquisición”.

Se deberán emitir reglas precisas que definan los conceptos establecidos en este artículo, así como delimitar la responsabilidad que conlleva tanto para el intermediario financiero como generador de la información necesaria, así como para la persona física, obligada a cubrir el impuesto definitivo.

Cómo se menciona en párrafos anteriores, en este artículo se incorpora la operación conocida como préstamo de valores. Es importante recordar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016, hay 7 reglas para determinar el tratamiento fiscal aplicable para esta operación, complejas y de redacción extensa, cuyos efectos no se reflejan en la modificación efectuada a este artículo. Es de esperarse que se emitan las Reglas correspondientes con el fin de evitar efectos no deseados por pretender acotar las disposiciones a un solo artículo., lo que a la fecha no ha ocurrido.

Establece así mismo la obligación para los intermediarios financieros de transferir la información necesaria para fines

fiscales, cuando el contribuyente transfiera su posición accionaria a otro intermediario mexicano. De tratarse de transferencias de posiciones de un intermediario extranjero a un mexicano, la persona física deberá entregar la información completa respecto de las operaciones que hubiera efectuado a través del intermediario extranjero previo al traspaso. Resulta indispensable la emisión de reglas misceláneas que permita contar con certeza y seguridad jurídica de la información que se traspase, tanto al contribuyente como al intermediario financiero.

Considerando que uno de los principales objetivos de las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (Siefores) es el de preservar el valor de las aportaciones de los aforados de manera que les permita una pensión digna, los que causarían el impuesto que les corresponda a partir de la fecha de su retiro, se exenta del impuesto del 10% los ingresos provenientes de las operaciones que realicen en la Bolsa Mexicana de Valores de acciones de su portafolio.

Probablemente el cambio más importante que se efectuó al tratamiento de la enajenación de las acciones que operan en la Bolsa Mexicana de Valores o mercados reconocidos consiste en que tanto su adquisición como su enajenación, se debe efectuar en dicha Bolsa o mercados.

Este cambio implica que las operaciones que se efectúen en la Bolsa como pueden ser las ofertas públicas de adquisición, las colocaciones mixtas de empresas, así como las que efectúen los socios fundadores de dichas empresas, en los que se enajenen más del 10% de las acciones de la empresa emisora, se transfiera el control de la empresa, se efectúen operaciones de registro o cruces protegidos, entre otras, causarían en su caso impuesto sobre la renta por la ganancia obtenida, a una tasa que pudiera ser hasta del 35%, independientemente que pudiera existir la obligación para el adquirente de efectuar una retención como pago provisional a cuenta del impuesto anual, que pudiera ser hasta del 20% del precio de la enajenación.

Se contemplan otras operaciones en las que se pierde la posibilidad de calcular el impuesto sobre la renta a la tasa del 10%. Sin embargo la redacción de la disposición es desafortunada, por lo que es indispensable que las Reglas Misceláneas que se emitan, consideren estas situaciones y se publiquen a la brevedad, ya que las mismas pudieran tener una aplicación inmediata.

En este sentido, las Reglas que se han publicado en la RMF para 2016 pretendn cubrir los temas de indefinición que se generaron con el cambio efectuado en el año pasado.

Así, se define lo que se debe considerar como acciones que se colocan entre el gran público inversionista. Básicamente excluye a aquellas acciones que adquieran los accionistas originales bajo cualquier figura. Este tema ha generado críticas por parte de los socios fundadores de empresas, ya que los obliga en el tiempo a causar impuesto sobre la ganancia que en su caso genere la venta de dichas acciones a una tasa de hasta el 35%.

De igual manera, establece el tratamiento de transparencia en el efecto fiscal para las sociedades de inversión de renta variable, por las acciones que cotizan en la BMV y que conforman su portafolio de inversión.

A través de estas reglas, reconociendo el efecto que el mercado le da al precio de acciones de la misma emisora, pero que tiene distintas series, para confirmar que el costo de adquisición se debe determinar por emisora y serie. Así mismo, establece la mecánica para determinar el costo de adquisición en caso que se adquieran como consecuencia de algún plan accionario para empleados.

Existe una incongruencia contra lo que establece la LISR en la redacción de la regla que indica el procedimiento de determinación del cálculo del costo de las acciones, al pretender desconocer la actualización de las comisiones pagadas por la adquisición o enajenación de las acciones.

Se ratifica la posibilidad de considerar para fines de determinar el resultado en la enajenación de acciones que cotizan en la BMV, el valor promedio de adquisición que

resulte de los últimos 22 precios de cierre inmediatos anteriores al 1 de enero de 2014.

CAPÍTULO V

DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES

INGRESOS GRAVABLES

ARTÍCULO 130.- Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

En este capítulo se establecen las reglas para gravar la modificación patrimonial del contribuyente como consecuencia de la adquisición de bienes.

I. La donación.

La donación es un contrato por medio del cual una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes, de conformidad con el artículo 2332 del Código Civil Federal.

Conforme a los artículos del 2334 al 2337 del Código antes citado, la donación puede ser como sigue:

- *Pura. Cuando se otorga en términos absolutos.*
- *Condicional. La que depende de algún acontecimiento incierto.*
- *Onerosa. Es aquella que se hace imponiendo algunos gravámenes; en este caso, sólo se considera donado el exceso que hubiera en el precio de la cosa, deducidas las cargas.*
- *Remuneratoria. Es la que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga la obligación de pagar.*

Para la correcta aplicación de esta fracción es importante correlacionarla con el artículo 93 fracción XXIII de la presente Ley, puesto que ahí se establecen los casos en los que una donación se considera exenta para efectos del impuesto sobre la renta.

II. Los tesoros.

El artículo 875 del citado Código Civil Federal, define al tesoro como "... el depósito oculto de dinero, alhajas u otros objetos preciosos cuya legítima procedencia se ignore."

En los artículos del 876 al 885 del mismo Código Civil Federal, se establecen las disposiciones a observar en esta materia.

III. La adquisición por prescripción.

RLISR 216

Siendo la prescripción positiva una forma de adquirir bienes en virtud de la posesión de los mismos, esto de conformidad con el artículo 1136 del Código Civil Federal y tomando en cuenta que genera una modificación en el patrimonio del individuo, se considera que percibe un ingreso y, por lo tanto, sujeto al pago del impuesto que nos ocupa.

En los artículos del 1135 al 1157 del mencionado Código están las normas que regulan esta forma de adquirir la propiedad.

Por lo que hace al valor a considerar como ingreso cuando se dé este supuesto, será necesario remitirnos al artículo 216 del Reglamento de esta Ley, el cual establece que el mismo será el que determine mediante avalúo referido a la fecha en que la prescripción positiva se hubiera consumado.

IV. Los supuestos señalados en los artículos 125, 160 y 161 de esta Ley.

En estos casos, la Ley presume que en las enajenaciones de bienes a que se refieren los artículos citados, el adquirente ve incrementado su patrimonio cuando las autoridades fiscales practiquen un avalúo de los bienes adquiridos y que el valor del mismo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada; en nuestra opinión al referirse a los artículos 125, 160 y 161, no encuadra a las adquisiciones que realice la persona física de personas morales y, por tanto, no se generaría el ingreso por adquisición; sin embargo, en la práctica es casi imposible evitar la retención del gravamen máxime si la operación tiene que elevarse a escritura pública, toda vez que el fedatario público invariablemente procederá a efectuar la retención para evitar la responsabilidad solidaria.

Es evidente que el legislador pretendiera evitar la manipulación del valor de enajenación en beneficio del enajenante; sin embargo, se pudiera estar generando un ingreso para el adquirente sin que hubiera mediado

manipulación alguna viéndose obligado al pago del impuesto.

- V.** Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

La presente fracción se refiere a la adquisición que por accesión se puede llevar a cabo, figura que se encuentra regulada en el Código Civil Federal en los artículos del 886 al 932. En estos artículos se define a la accesión como el derecho que tiene el propietario de una cosa para adquirir todo lo que se le une o incorpora natural o artificialmente o todo lo que ella produce.

La fracción en comento únicamente considera aquello que se incorpore artificialmente, siempre y cuando provenga de un contrato mediante el cual se otorgue el uso o goce temporal de un bien inmueble (arrendamiento, subarrendamiento, comodato) y en el que se convenga, específicamente, que dichas incorporaciones queden en beneficio del propietario al término del mismo.

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 125 de la presente Ley.

Es de señalarse que las personas autorizadas para practicar avalúos para efectos fiscales están señaladas en el artículo 3 del Reglamento del CFF y tendrán una vigencia de un año.

El artículo 213 del RLISR, señala que las personas físicas que obtengan ingresos por la adquisición de bienes inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, considerarán como ingreso la diferencia entre el precio de remate y el avalúo practicado en la fecha en que se haya fincado el remate, debiendo, en su caso, realizar el pago

provisional que corresponda en los términos del segundo párrafo del artículo 132 de la Ley.

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

ARTÍCULO 131.- Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar, para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

RLISR 218, RLISR 219

- I. Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.
- II. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
- III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.
- IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

Al igual que en los demás capítulos del presente Título se permite a las personas físicas que obtengan este tipo de ingresos, el poder efectuar las deducciones señaladas y determinar su ingreso acumulable correspondiente, las cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 147 de la presente Ley.

Como se podrá observar, única y exclusivamente se podrán efectuar las deducciones expresamente señaladas en el presente artículo, lo cual, por ejemplo, estaría evitando que si un contribuyente obtuviera un ingreso por concepto de encontrar un tesoro y para dicho hallazgo hubiera incurrido en gastos, los mismos no podrán ser considerados como deducibles; consideramos que esto es poco afortunado, ya que no se estaría gravando el ingreso que viene a modificar el patrimonio del contribuyente.

En el caso de que los ingresos a que se refiere el presente capítulo sean obtenidos por integrantes de una sociedad conyugal o una copropiedad, las deducciones correspondientes se deberán distribuir en la parte que le corresponda a cada uno de dichos integrantes, de conformidad con lo establecido por el artículo 219 del RLISR.

Por último, cabe destacar que de conformidad con el artículo 218 del Reglamento de esta Ley en el caso de que las deducciones autorizadas sean superiores al ingreso, la diferencia se podrá deducir de los demás ingresos del contribuyente, excepto ingresos por sueldos y salarios y por actividades empresariales y profesionales, una vez efectuadas las deducciones relacionadas con el capítulo de ingresos por arrendamiento y la parte de la pérdida o enajenación de bienes que corresponda aplicar contra los ingresos acumulables del ejercicio.

PAGO PROVISIONAL DE IMPUESTO

ARTÍCULO 132.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose del supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 130 de esta Ley, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

RLISR 219

En operaciones consignadas en escritura pública en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas y deberán expedir comprobante fiscal, en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado. Dichos fedatarios, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se firme la escritura o minuta a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

RLISR 217

En caso de que el ingreso se obtenga por integrantes de una sociedad conyugal o una copropiedad, el pago se efectuará

por cada uno de dichos integrantes de conformidad con el artículo 219 del Reglamento de esta Ley.

Por lo que hace al ingreso señalado en la fracción IV del artículo 130, esto es, cuando el valor de avalúo excede en un 10% al monto de la contraprestación, en el artículo 217 del Reglamento de esta Ley, se establece que el pago provisional se deberá calcular sobre el mencionado excedente del valor de avalúo.

Tal parece que el referido artículo reglamentario va más allá de la Ley, toda vez que el supuesto que genera el ingreso conforme a la fracción antes citada es el que las autoridades fiscales en uso de sus facultades practican o lleven a cabo un avalúo del bien adquirido y que este sea superior un 10% al valor de la contraprestación; sin embargo, el artículo reglamentario establece la obligación de calcular el pago provisional a los fedatarios públicos que participen en la operación de enajenación correspondiente sin que, necesariamente, se dé el hecho generador del ingreso o sea el acto de fiscalización.

En el mismo artículo 217 reglamentario, se establecen los casos de excepción en los que no se generaría el ingreso por adquisición de bienes y, en consecuencia, no se causaría el impuesto establecido en esta Ley.

CAPÍTULO VI DE LOS INGRESOS POR INTERESES

INGRESOS QUE SE GRAVAN

Artículo 133. Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 8 de esta Ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés.

LISR 8, LISR 119, LISR 142, RISR 224, RISR 226, RISR 225, RMF capítulo 3.16, reglas de la 3.16.1. a la 3.16.13.

Tanto los dos primeros párrafos de éste artículo, así como el séptimo del mismo, se abocan a definir el concepto jurídico-fiscal del objeto de éste apartado (ingresos por intereses), pero de su lectura advertimos que la definición pretendida se encuentra, diseminada tanto en disposiciones externas a éste

capítulo VI, así como referida a homologaciones conceptuales dentro del mismo artículo.

En este sentido, lejos de tener una definición clara, contundente e incluyente, la brindada por el artículo 133 en estudio, provoca en el lector un estado de confusión inicial. No obstante que la técnica legislativa no es la deseada, se reconoce que es acertado homologar el concepto de interés pretendido en este capítulo, al otorgado en otras disposiciones de la Ley, con el objetivo único de abarcar a todos los contribuyentes que reciban intereses conforme a dicha definición.

Así, para conocer el concepto de los “ingresos por intereses” a que se refiere este capítulo, resulta necesario:

- *Primeramente atender a lo dispuesto por el numeral 8° de esta Ley; en la que encontraremos por una parte, un concepto general de intereses, y por la otra, un listado enunciativo (más no limitativo) de rendimientos que la Ley considera como tales;*
- *Buscar en el resto de los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otra porción normativa que defina u homologue como “ingresos por intereses” alguna figura jurídica; y*
- *Finalmente considerar dentro de este concepto, lo dispuesto por el segundo párrafo del propio artículo 133 en estudio.*

*En este orden de ideas, para efectos de la propia Ley que se comenta, el artículo 8° de la misma, nos refiere como “concepto general” de ingresos por intereses **“...los rendimientos de créditos de cualquier clase...”**, sin importar el nombre con el que se les designe, entendido esto como los beneficios económicos, provechos o productos del capital derivados de la inversión o empleo del patrimonio.*

Este tipo de rentas son generalmente consideradas de tipo pasivo, en cuanto se producen por la simple afectación del capital a actividades productivas, a diferencia de las “rentas” de tipo activo, como son las generadas por la actividad del contribuyente (sueldos, honorarios, empresariales, etc.). A su vez podemos clasificar a este tipo

de ingreso gravado dentro de la “rentas de capitales mobiliarios”, mismas que tienen una naturaleza extremadamente variada, destacando las “rentas” producidas por capitales invertidos mediante contrato de préstamos, sean civiles, mercantiles o de deuda pública; De ahí la necesidad del autor legislativo de enlistar enunciativamente casos particulares más allá de la definición general.

Ahora bien, no todos los supuestos jurídicos que se mencionan en el listado del artículo 8° en mención pueden considerarse como intereses propiamente dichos, pues como se podrá advertir con facilidad, se enuncian casos en que aún sin ser rendimientos derivado de un crédito, la norma los asimila a intereses.

Son intereses propiamente dichos:

- *Los rendimientos de créditos de cualquier clase;*
- *Los rendimientos de la deuda pública;*
- *Rendimientos, descuentos, primas y premios provenientes de bonos y obligaciones;*
- *Los premios de reportos o de préstamos de valores;*
- *Contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase;*
- *La diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión, en los contratos de arrendamiento financiero;*
- *Los ajustes hechos a los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, por la aplicación de índices, factores, Udi's o cualquier otra forma;*
- *Los rendimientos de las aportaciones voluntarias, depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o en la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro en los términos de la Ley del Instituto de*

Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. (penúltimo párrafo del artículo 133 de la LISR);

- *Los rendimientos de las aportaciones complementarias depositadas en la cuenta de aportaciones complementarias en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro (penúltimo párrafo del artículo 133 de la LISR).*

En tanto que la Ley homologa en su tratamiento a intereses a las siguientes operaciones:

- *La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito;*
- *La ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple;*
- *La ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión;*
- *Las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo;*
- *La diferencia entre la contraprestación pagada por la cesión de derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles y las rentas que se cobren;*
- *Los pagos efectuados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales que realicen dichas personas de las primas pagadas, o de los rendimientos de éstas, antes de que ocurra el riesgo o el evento amparado en la póliza. (segundo párrafo del artículo 133 en estudio);*
- *Los pagos que efectúen a los asegurados o a sus beneficiarios en el caso de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado cuando en este último caso no se cumplan los requisitos de la fracción XXI del artículo 93 de esta Ley y siempre que*

la prima haya sido pagada directamente por el asegurado.

Particular mención requiere lo dispuesto en las fracciones II y XVIII del artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al capítulo IX denominado de “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, en las que si bien es cierto hacen referencia a dos supuestos jurídicos que se pueden clasificar como intereses, por ser propiamente “rendimientos de créditos”, lo cierto es que pese a ello, no pueden ser incluidos en los conceptos que se regulan dentro de éste capítulo VI, al tener legislación propia para su tratamiento.

Se dará el tratamiento de interés a los pagos efectuados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales que realicen dichas personas de las primas pagadas, o de los rendimientos de éstas, antes de que ocurra el riesgo o el evento amparado en la póliza, así como a los pagos que efectúen a los asegurados o a sus beneficiarios en el caso de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado cuando en este último caso no se cumplan los requisitos de la fracción XXI del artículo 93 de esta Ley y siempre que la prima haya sido pagada directamente por el asegurado. En estos casos para determinar el impuesto se estará a lo siguiente:

De la prima pagada se disminuirá la parte que corresponda a la cobertura del seguro de riesgo de fallecimiento y a otros accesorios que no generen valor de rescate y el resultado se considerará como aportación de inversión. De la suma del valor de rescate y de los dividendos a que tenga derecho el asegurado o sus beneficiarios se disminuirá la suma de las aportaciones de inversión actualizadas y la diferencia será el interés real acumulable. Las aportaciones de inversión se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagó la prima de que se trate o desde el mes en el que se efectuó el último retiro parcial a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, según se trate, y hasta el mes en el que se efectúe el retiro que corresponda.

Refiriéndose en específico al caso de los pagos efectuados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales que realicen dichas personas de las primas pagadas, o de los rendimientos de éstas, antes de que ocurra el riesgo o el evento amparado

en la póliza, así como los pagos que efectúen a los asegurados o a sus beneficiarios en el caso de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado cuando en este último caso no se cumplan los requisitos de la fracción XXI del artículo 93 de esta Ley y siempre que la prima haya sido pagada directamente por el asegurado; la norma dispone un procedimiento de determinación del impuesto a pagar como sigue:

Suma del valor de rescate y dividendos

Menos.-

Aportaciones de inversión actualizadas (a)

Igual.-

Interés real acumulable

(a) Las aportaciones de inversión se calculan como sigue:

Prima pagada

Menos.-

Cobertura del seguro de fallecimiento y accesorios (b)

Igual.-

Aportación de inversión

La cobertura del seguro de fallecimiento será el resultado de multiplicar la diferencia que resulte de restar a la cantidad asegurada por fallecimiento la reserva matemática de riesgos en curso de la póliza, por la probabilidad de muerte del asegurado en la fecha de aniversario de la póliza en el ejercicio de que se trate. La probabilidad de muerte será la que establezca la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas para determinar la referida reserva.

La cobertura del seguro de fallecimiento se calcula como sigue:

Cantidad asegurada por fallecimiento

Menos.-

Reserva matemática de riesgos

Igual.-

Diferencia

Por.-

Posibilidad de muerte del asegurado en la fecha de aniversario según CNSyF

Igual.-

Cobertura de seguro de fallecimiento

Cuando se paguen retiros parciales antes de la cancelación de la póliza, se considerará que el monto que se retira incluye aportaciones de inversión e intereses reales. Para estos efectos se estará a lo siguiente:

- I. El retiro parcial se dividirá entre la suma del valor de rescate y de los dividendos a que tenga derecho el asegurado a la fecha del retiro.
- II. El interés real se determinará multiplicando el resultado obtenido conforme a la fracción I de este artículo, por el monto de los intereses reales determinados a esa misma fecha conforme al tercer párrafo de este artículo.
- III. Para determinar el monto de la aportación de inversión que se retira, se multiplicará el resultado obtenido conforme a la fracción I, por la suma de las aportaciones de inversión actualizadas determinadas a la fecha del retiro, conforme al tercer párrafo de este artículo. El monto de las aportaciones de inversión actualizadas que se retiren conforme a este párrafo se disminuirá del monto de la suma de las aportaciones de inversión actualizadas que se determine conforme al tercer párrafo de este artículo.

RMF 2016 3.16.7. Para los efectos del artículo 133 de la Ley del ISR los intereses derivados de las pólizas de seguro están sujetos a dicho impuesto a partir del 1 de enero de 2003. Para estos efectos, tratándose de

pólizas contratadas antes del 1 de enero de 2003, el monto de los intereses se podrá determinar considerando como aportación de inversión el valor de rescate de la póliza al 31 de diciembre de 2002. Cuando los retiros totales o parciales derivados de los seguros de retiro no cumplan con lo establecido en el artículo 93, fracción XXI de la citada Ley, contratados antes del 1 de enero de 2003, los contribuyentes podrán considerar su valor de rescate al 31 de diciembre de 2002 como aportación de inversión. Cuando la prima haya sido pagada total o parcialmente por una persona distinta al asegurado, la retención a que se refiere el artículo 142, fracción XVI de la Ley del ISR se efectuará también sobre las aportaciones efectuadas por dichas personas realizadas a partir del 1 de enero de 2003, así como sobre los rendimientos generados a partir de esa fecha.

El contribuyente deberá pagar el impuesto sobre el interés real aplicando la tasa de impuesto promedio que le correspondió al mismo en los ejercicios inmediatos anteriores en los que haya pagado este impuesto a aquél en el que se efectúe el cálculo, sin que estos excedan de cinco. Para determinar la tasa de impuesto promedio a que se refiere este párrafo, se sumarán los resultados expresados en por ciento que se obtengan de dividir el impuesto determinado en cada ejercicio entre el ingreso gravable del mismo ejercicio, de los ejercicios anteriores de que se trate en los que se haya pagado el impuesto y el resultado se dividirá entre el mismo número de ejercicios considerados, sin que excedan de cinco. El impuesto que resulte conforme a este párrafo se sumará al impuesto que corresponda al ejercicio que se trate y se pagará conjuntamente con este último.

El artículo 224 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2015, otorga la posibilidad a las instituciones de seguros, para que en lugar de efectuar la retención en los términos de este artículo podrán efectuarla aplicando una tasa del 20 % sobre los intereses reales.

Se considerarán intereses para los efectos de este Capítulo, los rendimientos de las aportaciones voluntarias, depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o en la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro en los términos de la Ley del Instituto de

Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así como los de las aportaciones complementarias depositadas en la cuenta de aportaciones complementarias en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Para los efectos del párrafo anterior, se determinará el interés real acumulable disminuyendo del ingreso obtenido por el retiro efectuado el monto actualizado de la aportación. La aportación a que se refiere este párrafo se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó dicha aportación y hasta el mes en el que se efectúe el retiro de que se trate.

Cabe tomar en cuenta que conforme al Artículo 225 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los efectos anteriores, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro calcularán para cada uno de sus inversionistas, el interés real acumulable proveniente de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán diariamente y por separado:

- a)** *El interés nominal devengado a su favor, correspondiente a los instrumentos de deuda que estén gravados para sus inversionistas.*
- b)** *El interés nominal devengado a su favor, por los instrumentos de deuda que estén exentos para sus inversionistas.*
- c)** *La ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, al final de cada día.*

Los intereses devengados deberán incluir tanto los cobrados por la sociedad como la variación en la valuación diaria de los instrumentos de deuda, que no hayan sido incluidos como intereses devengados de días anteriores.

II. Las sociedades determinarán los intereses nominales correspondientes a cada uno de sus inversionistas conforme a lo siguiente:

- a) El monto de los intereses nominales devengados diarios correspondiente a cada uno de sus inversionistas se calculará multiplicando la suma de los intereses nominales devengados diarios a favor de la sociedad, calculados conforme a los incisos a) y b), de la fracción I anterior, por la participación diaria que en dicha sociedad tenga cada uno de sus inversionistas.*
 - b) Para calcular los intereses nominales del ejercicio correspondientes a cada inversionista, las sociedades sumarán o restarán, según corresponda, los intereses nominales devengados diarios, a favor de cada uno de sus inversionistas, calculados conforme al inciso a) inmediato anterior, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en los que dichos inversionistas hayan tenido participación en la sociedad de que se trate.*
- III.** *Para calcular los intereses reales acumulables de sus inversionistas, las sociedades a que se refiere este artículo estarán a lo siguiente:*
- a) Restarán de los intereses nominales devengados diarios correspondientes a los instrumentos de deuda que estén gravados, calculados conforme al inciso a) de la fracción I del presente artículo, la cantidad que resulte de multiplicar el valor al final de cada día de la cartera de instrumentos de deuda gravados, por el factor que se obtenga de acuerdo a lo previsto por el artículo 227 de este Reglamento. El resultado que se obtenga serán los intereses acumulables diarios de los inversionistas.*
 - b) Los intereses reales acumulables diarios de cada uno de sus inversionistas se obtendrán multiplicando el resultado obtenido conforme al inciso anterior, por la participación que en*

dicha sociedad tenga cada uno de sus inversionistas al final de cada día.

- c) *Para determinar los intereses reales acumulables del ejercicio correspondientes a cada inversionista, las sociedades sumarán o restarán, según corresponda, los intereses reales acumulables diarios a favor de cada inversionista, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho inversionista haya invertido en la sociedad de que se trate.*

ACUMULACIÓN DE LOS INTERESES REALES

Artículo 134. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los intereses reales percibidos en el ejercicio.

RLISR 222, 220, 223, 232, 226 y 221

Así como en el anterior artículo 133 se mencionó tan solo el concepto de lo que debería de considerarse para este régimen como “ingresos por intereses”, el actual 134 en estudio nos refiere al establecimiento de la obligación de acumular como ingresos, solo los intereses reales percibidos en el ejercicio. A su vez la RMF 2016 Regla 3.16.3., establece que para los efectos de los artículos 55, fracción I, 133, 134, 135 y 136 de la Ley del ISR, las instituciones que componen el sistema financiero, calcularán los intereses nominales y reales pagados a sus clientes por inversiones o por instrumentos financieros denominados en moneda extranjera, incluyendo los correspondientes a la ganancia o pérdida cambiaria por la fluctuación de la paridad de la moneda, de conformidad con lo siguiente:

Para los efectos de esta regla, se considera que se cobran intereses cuando se paga un rendimiento en cualquier moneda, cuando se enajena o se redima el título o instrumento financiero que los genere, o cuando se retire una inversión, independientemente de la moneda en la que se pague. En el caso de cuentas de cheques, se considerará que se paga un interés cuando se devengue durante el ejercicio una ganancia cambiaria por el principal, aun cuando no se

efectúe el retiro, independientemente de los rendimientos generados por la cuenta.

En el caso de cuentas de cheques denominadas en moneda extranjera, se considera que los intereses nominales pagados en cada ejercicio a las personas físicas será la suma del rendimiento pagado por dichas cuentas, de la ganancia cambiaria de la inversión pagada al momento de un retiro, así como de la ganancia cambiaria devengada al final de cada ejercicio, calculados conforme a lo siguiente:

- I. El rendimiento pagado se multiplicará por el tipo de cambio del día en el que se pague. Se considera que un rendimiento se paga cuando se reinvierte o cuando está a disposición del contribuyente.*
- II. La ganancia cambiaria del principal pagada al momento de un retiro parcial o total de la cuenta, será el resultado que se obtenga de multiplicar el monto de las divisas retiradas por la diferencia, siempre que ésta sea positiva, que resulte de restar al tipo de cambio del día de su retiro, el costo promedio ponderado de adquisición de las divisas correspondientes a dicha cuenta, a la fecha de retiro, calculado conforme a lo establecido en la presente regla. En el caso de que la diferencia antes señalada sea negativa, se considerará pérdida cambiaria.*
- III. La ganancia cambiaria del principal devengada al final de cada ejercicio se obtendrá multiplicando el saldo en moneda extranjera al final del ejercicio por la diferencia, siempre que ésta sea positiva, entre el tipo de cambio al último día hábil del ejercicio y el costo promedio ponderado de adquisición a esa fecha, calculado conforme a lo establecido en la presente regla. En el caso de que la diferencia antes citada sea negativa, se considerará pérdida cambiaria.*
- IV. Para obtener el interés real de las cuentas de cheques, a los intereses nominales pagados en el ejercicio por dichas cuentas, se les restará el ajuste anual por inflación. Cuando el ajuste por inflación a que se refiere el artículo 134 de la Ley del ISR sea mayor que*

los intereses pagados, el resultado se considerará como pérdida y se podrá deducir en los ejercicios siguientes de acuerdo a lo establecido en el artículo 134, quinto párrafo de la Ley antes mencionada. El ajuste anual por inflación a que se refiere este párrafo será el resultado que se obtenga de multiplicar el saldo promedio diario en moneda nacional de la cuenta de cheques por el factor a que se refiere el artículo 134, tercer párrafo de la Ley del ISR. Para calcular el saldo promedio diario en moneda nacional se estará a lo siguiente:

- a) El saldo diario se obtendrá de multiplicar el monto de las divisas depositadas en la cuenta de cheques inicialmente por el tipo de cambio del mismo día, o bien, de multiplicar el saldo de las divisas depositadas en la cuenta de cheques al 31 de diciembre del año inmediato anterior, por el tipo de cambio del día citado, el día más reciente.*
- b) El saldo a que se refiere el inciso a) anterior, se recalculará cuando con posterioridad se efectúe un depósito adicional o un retiro. En el caso de los depósitos, el nuevo saldo de la cuenta será el resultado que se obtenga de sumar al saldo del día anterior, el producto que resulte de multiplicar el número de divisas depositadas por el tipo de cambio del día en el que se efectúa el depósito. Cuando ocurra un retiro, el saldo de ese día será el resultado que se obtenga de disminuir al saldo del día anterior, la cantidad que resulte de multiplicar el número de divisas retiradas por su costo promedio ponderado de adquisición.*
- c) El saldo a que se refiere el inciso b) anterior, se mantendrá inalterado en los días subsecuentes, mientras no se efectúe otro depósito o retiro. El saldo se recalculará con la mecánica descrita en el inciso b) anterior,*

cuando se efectúen depósitos o retiros subsecuentes.

d) El saldo promedio de la inversión a que se refiere el artículo 134, cuarto párrafo de la Ley del ISR, será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión, calculados conforme a lo establecido en los incisos anteriores, entre el número de días de la inversión.

V. El costo promedio ponderado de adquisición de las divisas depositadas en cuentas de cheques, a que se refieren las fracciones anteriores, se calculará conforme a lo siguiente:

a) El costo promedio ponderado de adquisición de las divisas será el tipo de cambio correspondiente al día en el que se realice el primer depósito de divisas o el tipo de cambio al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, el día más reciente.

b) El costo promedio ponderado de adquisición se recalculará con cada depósito posterior al primer depósito de divisas realizado en la cuenta de cheques de que se trate, o con cada depósito posterior al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, el día más reciente, conforme a lo siguiente:

1. Se multiplicará el monto de las divisas que se depositen en la cuenta de cheques de que se trate, por el tipo de cambio del día en el que se efectúe dicho depósito.

2. Se multiplicará el monto de las divisas preexistente en la cuenta de cheques del día inmediato anterior a aquél en el que se realice un nuevo depósito por el costo promedio ponderado de adquisición que se tenga a dicho día inmediato anterior.

3. Se sumarán los valores obtenidos de conformidad con los numerales 1 y 2.

4. *El resultado obtenido de conformidad con el numeral 3 se dividirá entre el monto total de las divisas en la cuenta de cheques de que se trate, al final del día en el que se hubiese realizado un nuevo depósito.*

Los intereses nominales generados por inversiones o instrumentos financieros, será la suma de los intereses pagados por rendimiento que generen dichas inversiones o instrumentos financieros, valuados al tipo de cambio del día en el que se paguen y los intereses que resulten por la enajenación o redención de los instrumentos o inversiones.

Los intereses nominales provenientes de la enajenación o redención de los instrumentos o inversiones será el resultado que se obtenga de multiplicar el número de títulos de la misma especie enajenados o redimidos, por la diferencia entre el precio de enajenación o redención, valuado en moneda nacional al tipo de cambio del día en el que ésta se lleve a cabo y su costo promedio ponderado, calculado conforme a lo establecido en la regla 3.16.1.

El interés real se obtendrá de restar a los intereses nominales a que se refiere el cuarto párrafo de la presente regla, el ajuste por inflación establecido en el artículo 134 de la Ley del ISR. Sólo se calculará el ajuste por inflación por los títulos por los que se hubiera pagado intereses en el ejercicio. Cuando el ajuste por inflación sea mayor a los intereses nominales, el resultado será una pérdida.

En el caso de títulos que paguen íntegramente el rendimiento a su vencimiento, el interés real será el resultado que se obtenga de multiplicar el número de títulos enajenados o redimidos, por la diferencia entre el precio de enajenación o redención, valuado en moneda nacional al tipo de cambio del día en el que ésta se lleve a cabo y su costo promedio ponderado actualizado a la fecha de venta o redención del título, calculado conforme lo establecido en la regla 3.16.1.

Cuando el ajuste por inflación sea mayor a los intereses nominales, el resultado será una pérdida.

Para los efectos de esta regla se utilizará el tipo de cambio a que se refiere el artículo 20, tercer párrafo del CFF, en el caso de cuentas denominadas en dólares de los Estados Unidos de América. Tratándose de otras divisas se deberá usar la tabla de equivalencias del peso mexicano con monedas extranjeras a que se refiere el artículo 20, sexto párrafo del CFF.

Tratándose de intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero en los términos de esta Ley y que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, los mismos se acumularán en el ejercicio en que se devenguen.

Se considera interés real, el monto en el que los intereses excedan al ajuste por inflación. Para estos efectos, el ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio diario de la inversión que genere los intereses, por el factor que se obtenga de restar la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo de la inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del periodo. Cuando el cálculo a que se refiere este párrafo se realice por un periodo inferior a un mes o abarque fracciones de mes, el incremento porcentual del citado índice para dicho periodo o fracción de mes se considerará en proporción al número de días por el que se efectúa el cálculo.

El saldo promedio de la inversión será el saldo que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados.

El interés real resulta de descontarle al interés nominal la inflación y si este es positivo es el interés real acumulable, el efecto que a menudo puede distorsionar este cálculo es la manera en determinar la inflación, ya que se hace en base a INPC los cuales se conocen a mes vencido y no es diario, lo que provoca que se desfase o proyecta la inflación para

ciertas transacciones y con ello no sea exacta la inflación que se le aplica.

Deberán considerar para efectuar este cálculo, los intereses derivados de las inversiones en moneda extranjera y considerar la ganancia cambiaria como interés.

Para las inversiones que se efectúen por medio de las instituciones que integran el sector financiero, no se tendrá necesidad de calcular el interés real, ya que éstas tienen la obligación de emitir la constancia a más tardar el 15 de febrero de cada año en la que se señale el monto nominal y real de los intereses pagados o, en su caso, la pérdida determinada.

Es importante mencionar que, debido a que el procedimiento aquí señalado para determinar el interés real es genérico, mediante resolución miscelánea (regla 3.5.9. RMF 2016) se establecen reglas particulares para las instituciones financieras para determinar el interés real en ciertos casos, por ejemplo, títulos cuyo rendimiento se paga al vencimiento, en donde el interés real será la diferencia entre el precio de venta o de redención y el costo promedio ponderado de adquisición del título actualizado a la fecha de venta o redención del título. En caso de los títulos denominados en UDIs, el interés real será el ingreso pagado que exceda el monto del ajuste registrado por dicha unidad durante el periodo de tenencia del título.

Cuando el ajuste por inflación a que se refiere este precepto sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará como pérdida. La pérdida se podrá disminuir de los demás ingresos obtenidos en el ejercicio, excepto de aquéllos a que se refieren los Capítulos I y II de este Título. La parte de la pérdida que no se hubiese podido disminuir en el ejercicio, se podrá aplicar, en los cinco ejercicios siguientes hasta agotarla, actualizada desde el último mes del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del ejercicio en el que aplique o desde que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se aplique, según corresponda.

En inversiones de bajo monto, resulta común que las tasas de interés pactadas sean inferiores a la inflación, por lo que la pérdida que se determine en estos casos se podrá disminuir de los ingresos acumulables que se obtengan por intereses o

por otro tipo de ingresos, excepto por sueldos, honorarios y actividades empresariales. Resulta cuestionable que las pérdidas así obtenidas no se puedan disminuir de ingresos acumulables por sueldos, honorarios y actividades empresariales, ya que con ese impedimento no se atiende a la verdadera capacidad contributiva de las personas físicas que se ubiquen en estos supuestos. Será muy importante llevar el control de pérdidas obtenidas, en vista de que el beneficio de considerar como pago definitivo la retención que efectúen las instituciones, solo se aplica para quien perciba únicamente intereses, siempre y cuando sea por un monto inferior a 100 mil pesos anuales en términos reales.

Quando los intereses devengados se reinviertan, éstos se considerarán percibidos, para los efectos de este Capítulo, en el momento en el que se reinviertan o cuando se encuentren a disposición del contribuyente, lo que suceda primero.

Resulta atinado que la Ley considere como momento de percepción la reinversión de intereses devengados, en tanto que en estricto sentido, su disponibilidad refleja el destino que el contribuyente le quiere dar a ese recurso. Sobre el particular habrá que tomar en consideración que conforme al RLISR, en su artículo 226 señala que para los efectos del artículo 134 de la Ley, en los casos de contratos celebrados por dos o más personas con instituciones del sistema financiero en los que no se haya precisado quién es la persona o personas que percibirán los rendimientos o la designación sea equívoca o alternativa, se entenderá que los intereses le corresponden al titular y a todos los cotitulares en la misma proporción.

RETENCIÓN Y ENTERO DE ISR POR INTERESES PAGADOS

Artículo 135. Quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 133 de esta Ley, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional.

Tratándose de los intereses señalados en el segundo párrafo del artículo 134 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

LI 21, LISR 133, 134, RLISR 228, 229, 230, RMF2016 3.2.11., 3.5.2., 3.5.3., 3.5.4., 3.16.4., 3.16.10, 3.16.8.

La tasa aplicable para determinar la retención para 2016 es del 0.50 % sobre el monto de capital que dé lugar al pago de los intereses, según lo estableció el Congreso de la Unión en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para dicho ejercicio fiscal. En la regla 3.5.4. de la Resolución Miscelánea para 2016 se aclara que dicha tasa se entenderá que es anual y que por consecuencia la retención se efectuará aplicando la tasa del 0.50% en la proporción que corresponda al número de días en que se mantenga la inversión que dé lugar al pago de los intereses. Así mismo señala que las instituciones que conforman el sistema financiero podrán para 2016 aplicar la tasa del 0.00139 % por el promedio diario de la inversión que dé lugar al pago de los intereses, multiplicando el resultado obtenido por el número de días a que corresponda a la inversión de que se trate.

Considero que en algunos casos resulta desproporcionado que el ISR retenido por intereses se determine aplicando una tasa al capital y que no sea sobre el propio intereses, razón por la cual, con el objeto de atenuar lo anterior, el artículo 229 del RLISR señala que la retención que las instituciones financieras deben efectuar por pago de intereses, nunca será mayor al monto de los propios intereses; esta disposición reglamentaria limita dicha retención, pero no deja de ser desproporcionado que, en algunos casos, el ISR retenido sea igual al monto de los intereses ganados.

Tratándose de intereses que se paguen por sociedades que no se consideren sistema financiero, la retención se efectuará a la tasa del 20 % sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables de los señalados en este Capítulo, podrán optar por considerar la retención que se efectúe en los términos de este artículo como pago definitivo, siempre que

dichos ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$100,000.00.

Sobre este mismo punto la RMF 2016 en su Regla 3.16.10., nos señala que para los efectos del artículo 228, penúltimo párrafo del Reglamento de la Ley del ISR, las instituciones que componen el sistema financiero podrán efectuar la retención del impuesto señalada en los artículos 54 y 135 de la Ley del ISR, cuando intervengan en la enajenación, redención o en el pago de rendimientos, provenientes de los títulos a que se refiere el artículo 8 del citado ordenamiento, aplicando la tasa a que se refieren los mencionados preceptos sobre el costo promedio ponderado de adquisición de los títulos, calculado conforme a la regla 3.16.1., cuando se trate de la enajenación o redención de títulos que paguen el total de su rendimiento al vencimiento.

Tratándose de títulos distintos a los mencionados en el párrafo anterior, la retención se calculará sobre la base del valor nominal con el que fueron emitidos. En ambos casos la retención se realizará por el periodo de tenencia de dichos títulos, multiplicando el valor nominal o el costo promedio ponderado de adquisición, según corresponda, por el cociente que resulte de dividir el número de días transcurridos entre la fecha en la que haya sucedido la última retención o, en su defecto, la fecha de su adquisición y la fecha del pago de intereses, la fecha de enajenación o la fecha de redención del título, según corresponda, entre 365. Dicho cociente se calculará hasta el millonésimo.

Por su parte la regla 3.16.12. de la RMF 2016, establece que las instituciones de crédito o casas de bolsa que intervengan como intermediarias en las operaciones de préstamo de títulos o valores a que se refiere la regla 2.1.8., efectuarán la retención del impuesto señalada en los artículos 54, 135, 144, 145, 146 y 166 de la Ley del ISR, que corresponda por los intereses que como contraprestación o premio convenido o como pago del producto de los derechos patrimoniales que durante la vigencia del contrato de préstamo, hubieren generado los títulos o valores transferidos. Se libera a los prestamistas de efectuar la retención del impuesto sobre los intereses, premios o pago del producto de los derechos

patrimoniales generados por el préstamo de títulos o valores, cuando las instituciones de crédito o casas de bolsa hubieren intervenido como intermediarios en el préstamo.

Los intermediarios que intervengan en operaciones de préstamo de títulos o valores en los términos de la regla 2.1.8., no efectuarán la retención del impuesto, cuando los intereses que como contraprestación o premio convenido o como pago del producto de los derechos patrimoniales que durante la vigencia del contrato de préstamo, hubieren generado los títulos o valores transferidos, se paguen en su carácter de prestamistas a instituciones de crédito, empresas de factoraje financiero, uniones de crédito, arrendadoras financieras, sociedades financieras de objeto limitado, casas de bolsa, fondos y fideicomisos de fomento económico del Gobierno Federal, a fondos de pensiones y jubilaciones de personal, complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social y primas de antigüedad, constituidos en los términos del artículo 29 de la Ley del ISR, así como los que se paguen a sociedades de inversión en instrumentos de deuda que administren en forma exclusiva inversiones de los citados fondos.

Lo dispuesto en esta regla, se aplica de conformidad con lo señalado en el artículo 26 del CFF.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 136. Quienes obtengan los ingresos a que se refiere este Capítulo, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Cabe mencionar que la regla 3.17.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, dispone que las personas físicas que, además de los ingresos por intereses, obtengan ingresos de los señalados en otros capítulos del Título IV de la Ley del ISR y se encuentren obligadas a presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 150 de la Ley del ISR, quedan relevadas de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante

el RFC por los ingresos de intereses, siempre que se encuentren inscritas en el RFC por esos otros ingresos.

II. Presentar declaración anual en los términos de esta Ley.

RMF2016 3.17.2.

La propia regla 3.17.2 de la RMF para 2016, señala que para los efectos del artículo 136, fracción II de la Ley del ISR, las personas físicas que únicamente perciban ingresos acumulables de los señalados en el Título IV, Capítulo VI de la citada Ley, cuyos intereses reales en el ejercicio excedan de un monto de \$100,000.00, a que se refiere el artículo 135, segundo párrafo de la Ley del ISR, deberán presentar la declaración anual a través de la página de Internet del SAT, generando el archivo electrónico correspondiente mediante la utilización del Programa para Presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas (DeclaraSAT).

Atentos a lo anterior, podemos afirmar que se exige de la obligación de presentar la declaración anual:

- a) Si se perciben únicamente ingresos por intereses reales en un monto inferior a \$ 100,000.00.*
- b) Si se perciben sueldos e intereses que sumados no superen la cantidad de \$ 400,000 siempre que el monto de los intereses no exceda de \$ 100,000 en términos reales, lo anterior de conformidad con el segundo párrafo del artículo 150 de la ley del ISR vigente.*

III. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con los ingresos, las retenciones y el pago de este impuesto.

No debemos de olvidar que de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 30 del CFF, la documentación 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. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la

declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

Ahora bien a partir de 2014 cualquier referencia a comprobantes fiscales digitales por Internet, que se señalen en el Código Fiscal de la Federación se entenderán comprendidos a cualquier comprobante fiscal emitido conforme a la legislación vigente, respecto del ejercicio correspondiente a 2013 y anteriores. Asimismo, cualquier referencia a comprobantes fiscales en leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables, se entenderán hechos a los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los contribuyentes que hayan optado por no acumular los intereses a sus demás ingresos, en los términos del segundo párrafo del artículo 135 de esta Ley.

Quienes paguen los intereses a que se refiere este Capítulo deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, aun cuando no sean instituciones de crédito.

CAPÍTULO VII DE LOS INGRESOS POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS

INGRESOS GRAVABLES

Artículo 137. Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Es importante tomar en consideración la excepción establecida en el artículo 93, fracción XXIV, de la Ley, la cual señala que por los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos, no se pagará el Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, en el caso de que los ingresos por premios sean obtenidos por integrantes de una sociedad conyugal, o bien, de una copropiedad, conforme al artículo 92 de la Ley, se debe nombrar a un representante común, quien deberá cumplir con las obligaciones fiscales; no obstante, todos los

copropietarios o cónyuges responden de manera solidaria por el incumplimiento del representante común.

Cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará como ingreso de los comprendidos en este Capítulo.

No se considerará como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en las loterías.

IMPUESTO POR RIFAS, SORTEOS, LOTERÍAS Y CONCURSOS

Artículo 138. El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

En los casos en que una entidad federativa grave los premios obtenidos a una tasa superior al 6 %, el ISR correspondiente será por la tasa del 21%, mientras que si la entidad federativa grava los premios obtenidos a una tasa que no exceda del 6%, al contribuyente se le grava con un ISR del 1%. Lo anterior resulta criticable, pues existe un trato diferenciado injustificado, en tanto que esta clasificación no atiende a parámetros objetivos.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

Como se observa, también existe un trato diferenciado injustificado entre los ingresos obtenidos por premios de loterías, rifas, sorteos y concursos y los obtenidos por premios de juegos con apuestas, pues mientras que para el primero de los casos la tasa del impuesto será del 21% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre estos ingresos a una tasa que exceda del 6%; tratándose de apuestas, la tasa se calcula aplicando el 1%

sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos premiados. De esta manera, se grava con distintas tasas, sin razón objetiva alguna, a sujetos que se encuentran en la misma hipótesis de causación.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos y se considerará como pago definitivo, cuando quien perciba el ingreso lo declare estando obligado a ello en los términos del segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley. No se efectuará la retención a que se refiere este párrafo cuando los ingresos los reciban los contribuyentes señalados en el Título II de esta Ley o las personas morales a que se refiere el artículo 86 de esta Ley.

No se efectuará la retención del impuesto en el caso de que los premios sean obtenidos por personas morales.

Las personas físicas que no efectúen la declaración a que se refiere el segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley, no podrán considerar la retención efectuada en los términos de este artículo como pago definitivo y deberán acumular a sus demás ingresos el monto de los ingresos obtenidos en los términos de este Capítulo. En este caso, la persona que obtenga el ingreso podrá acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la retención del impuesto federal que le hubiera efectuado la persona que pagó el premio en los términos de este precepto.

La obligación de acumular o no los ingresos percibidos por la obtención de premios, está condicionada al cumplimiento de informar en la declaración del ejercicio sobre la obtención de dichos premios, siempre que en lo individual o en su conjunto excedan de \$600,000.00. Así, en caso de que se obtengan ingresos por premios en cantidades superiores a \$ 600,000.00 y no se informe a las autoridades, se deben acumular a los demás ingresos obtenidos por la persona física, toda vez que no se cumplió con las obligaciones fiscales para evitar la acumulación.

Por otro lado, de acuerdo con la Regla 3.11.1. de la RMF para 2016, las personas físicas residentes en México que únicamente obtienen ingresos en el ejercicio fiscal por concepto de premios, que en lo individual o en su conjunto excedan de \$600,000.00, deberán informar en la declaración del ejercicio fiscal, dichos ingresos.

OBLIGACIONES PARA QUIENES ENTREGUEN PREMIOS

Artículo 139. Quienes entreguen los premios a que se refiere este Capítulo, además de efectuar las retenciones de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Proporcionar, a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, y el impuesto retenido que fue enterado.

El artículo 235 del RISR señala que quienes entreguen premios derivados de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta y concursos de toda clase, podrán no expedir el comprobante fiscal cuando el monto individual del premio no exceda de \$10,000.00 y siempre que las personas a quienes les efectúen los pagos no soliciten dicho comprobante fiscal.

En los casos en los que se solicite el comprobante fiscal, quien efectúe el pago del premio deberá solicitar, copia de la identificación oficial, así como de la clave del Registro Federal de Contribuyentes o de la Clave Única de Registro de Población de la persona que obtuvo dicho premio.

- II. Proporcionar, constancia de ingreso y el comprobante fiscal por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

Recordemos que conforme al artículo 93, fracción XXIV, de la Ley, no se pagará el Impuesto sobre la Renta por los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico, literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

- III. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con las constancias, comprobantes fiscales y las retenciones de este impuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del CFF, la documentación y la contabilidad deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las

declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de contabilidad y documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

CAPÍTULO VIII

DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES

ACUMULACIÓN DE DIVIDENDOS PERCIBIDOS A LOS DEMÁS INGRESOS

Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

***RISR 93** Obligación de las instituciones financieras de entregar las constancias de retenciones.*

En el caso de personas físicas, cuando éstas no tuviesen clave del registro federal de contribuyentes, podrán presentar la clave única de registro de población, o su número de identificación fiscal, tratándose de residentes en el extranjero.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago

provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.

En los supuestos a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que retenga la persona moral se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

- I. Los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:
 - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
 - b) Que se pacte a plazo menor de un año.
 - c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.
- IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
- VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

La fracción XXX del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140 solo 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 que realizará dichas distribuciones estará obligado a 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° de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta ley. Cuando las personas morales no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando estas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

Con el régimen fiscal que se comenta, la tasa efectiva integrada del impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal de 2014 en adelante, respecto de las utilidades fiscales de 2014 en adelante, podría llegar hasta un 42%.

Lo anterior, considerando el siguiente ejemplo (miles de pesos):

<i>Utilidad Fiscal de la empresa</i>	<i>\$ 100,000</i>
<i>ISR</i>	<i>30,000</i>
<i>Distribución de Dividendos</i>	<i>70,000</i>
<i>Retención ISR 10%</i>	<i>7,000</i>
<i>Acumulación persona física</i>	<i>100,000</i>
<i>ISR 35%</i>	<i>35,000</i>
<i>Crédito ISR corporativo</i>	<i>30,000</i>
<i>ISR por pagar</i>	<i>5,000</i>
<i>Total Impuestos:</i>	
<i>Empresa</i>	<i>30,000</i>
<i>Retención</i>	<i>7,000</i>
<i>ISR por pagar adicional</i>	<i>5,000</i>

<i>Total</i>	42,000
<i>Tasa respecto de la utilidad generada</i>	42%

Cuando las acciones de la empresa pagadora del dividendo coticen entre el gran público inversionista, será el intermediario financiero el obligado a efectuar la retención en los términos del numeral 3.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal. Si los pagos se realizan aun fideicomiso constituido conforme a las Leyes de nuestro país, será la institución fiduciaria la obligada a efectuar la retención. Para tal efecto, se establece que serán los intermediarios financieros quienes podrán expedir un estados de cuenta anual para los efectos del artículo 76 fracción XI, inciso b) siempre que dicho estado de cuenta cumpla con los requisitos fiscales aplicables.

Respecto de las utilidades generadas hasta 2013, se establece en la regla 3.23.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal que cuando una sociedad perciba dividendos en ejercicios posteriores a 2013 pero que de la empresa que paga los dividendos, se consideren que provienen de la CUFIN de 2013 la sociedad perceptora la podrá integrar a su CUFIN de ejercicios de 2013 y anteriores para no aplicar la retención adicional del 10%

Con independencia de la cuenta que se utilice para pagar los dividendos, en todos los casos, las personas físicas deben acumular el total del dividendo, es decir, acumular el ingreso antes de la retención y adicionar el impuesto sobre la renta pagado por la empresa respecto de su dividendo percibido, y solo pueden acreditar el impuesto sobre la renta pagado por la empresa, ya que la retención del impuesto sobre la renta del 10% tiene el carácter de pago definitivo.

Por otra parte, en la Regla 3.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal se establece que las personas que perciban ingresos por dividendos pagados en especie mediante la entrega de acciones, podrán otorgar autorización para que se enajenen las acciones que sean necesarias para cubrir el impuesto causado, o bien, proveer los recursos a efecto de que dichos intermediarios efectúen la retención y entero

correspondiente. En caso contrario, las personas que perciban tales ingresos efectuarán el pago del impuesto respectivo a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al momento de su causación.

Esta regla miscelánea solo puede explicarse cuando una emisora entrega acciones de su activo como pago de dividendo, ya que cuando se pagan dividendos provenientes de capitalización, es muy claro que no se considera dividendo pagado y todos los efectos fiscales se presentan hasta la enajenación o amortización de las acciones.

CAPÍTULO IX DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS

MOMENTO DE ACUMULACIÓN DE OTROS INGRESOS

Artículo 141. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 143, fracción IV y 177 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

Con objeto de gravar la totalidad de los ingresos que obtengan las personas físicas, de manera genérica se establece que los ingresos que no estén contemplados en los anteriores capítulos del Título IV de la LISR, se considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, los cuales de acuerdo al primer párrafo del artículo 90 del ordenamiento que se comenta podrán ser en efectivo, en bienes, en crédito, devengado cuando en los términos del aludido Título se señale, en servicios cuando la Ley así lo establezca, o de cualquier otro tipo.

Este artículo tiene como antecedente el diverso numeral 132 de la LISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, cuya

inconstitucionalidad fue determinada por la SCJN, en los términos siguientes:

SERIE DEBATES PLENO MÉXICO 1999

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
CELEBRADA EL LUNES DIECINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA
OCHO.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Se abre la sesión privada.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NUMERO 351/97, PROMOVIDO POR YOSEF WAISS STRIKOVSKY, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; 59, FRACCIONES XIX Y XXIII, Y ÚLTIMO PÁRRAFO DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

La ponencia es del señor Ministro Díaz Romero y en ella se propone, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, negar el amparo al quejoso en contra del artículo 132 impugnado y reservar jurisdicción al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Tiene el uso de la palabra el señor Ministro Díaz Romero.

Ahora bien, el artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta impugnado, ya dentro del Capítulo X, titulado " De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", establece que las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los señalados en los capítulos anteriores, deben considerarlos percibidos en el monto que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

En tales condiciones, debe considerarse que el indicado artículo 132, contrariamente a lo que estima la recurrente, si es contrario al principio de legalidad, pues con independencia de que en este precepto se señale que también serán objeto del impuesto los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos de los señalados en los capítulos antes citados, lo que podría dar lugar a estimar que la ley está estableciendo el supuesto de acusación y que con ello se satisface el principio de legalidad; sin embargo, al no precisarse en esta norma cuáles son esos ingresos distintos, queda al arbitrio de la autoridad calificar por equivalencia o asimilar como ingreso diverso, cualquier hecho o situación

que dicha autoridad estime como ingreso distinto a los señalados en los nueve capítulos que conforman el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

No es óbice para lo anterior que en los artículos 133 a 135 del Capítulo X, del Título IV se refieran a variados ingresos que deben ser considerados a propósito del artículo 132; entre otros, a manera de ejemplo, se señalan los siguientes: I) Condonación de deudas, II) Ganancia cambiarla e intereses provenientes de préstamos distintos a los del capítulo VIII o los que provengan de los Títulos a que se refiere la fracción XXI del artículo 77, de la ley, por los que esté exceptuado del pago del impuesto; los provenientes de títulos de crédito o de créditos señalados en el artículo 125 de la ley, cuya adquisición o enajenación se efectuó por personas distintas a instituciones de crédito o casas de bolsa; III) prestaciones con motivo de otorgamiento de fianzas o avales, que no se presten por instituciones autorizadas; IV) los procedentes de inversiones en sociedades extranjeras; V) dividendos o utilidades provenientes del extranjero; IV) explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos; VII) explotación del subsuelo; VIII) participación en productos de la explotación del subsuelo; IX) indemnizaciones e intereses moratorios; X) remanentes de sociedades no lucrativas y de sociedades de inversión, etcétera, toda vez que el artículo 132, impugnado de inconstitucional no remite a estos preceptos para precisar que éstos son los ingresos distintos a los que pretende gravar y, en cambio, si deja a criterio de la autoridad determinar qué operaciones, diversas a las específicamente marcadas por la ley, estima como ingresos.

Cabe señalar que el hecho imponible en el Impuesto Sobre la Renta lo constituye la disponibilidad de una renta por parte del sujeto pasivo del tributo, entendiéndose el concepto renta como la suma de todos los ingresos netos que elevan la capacidad económica del receptor.

Por tanto, el objeto del impuesto lo constituye el ingreso que modifica el patrimonio de contribuyente.

En efecto, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada

tributo y cuya realización origina el nacimiento de U obligación tributaria.

El hecho imponible constituye el hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo, más aún, que legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.

En efecto, el hecho imponible debe ser, en todos los casos, un elemento fijado por la ley, se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica, creado y definido por la norma, y que no existe hasta que ésta lo ha descrito o tipificado.

En cuanto a la estructura del hecho imponible, la doctrina distingue dos elementos: el subjetivo y el objetivo.

El elemento subjetivo es la relación, preestablecida también por la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento (objetivo) a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público.

Por su parte, el elemento objetivo del hecho imponible (o presupuesto objetivo) es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

El aspecto material o cualitativo indica el hecho, acto, negocio o situación que se grava, y que en los sistemas tributarios desarrollados suele encontrarse en estrecha relación con un índice de capacidad económica, como la renta, el patrimonio o el consumo.

Para fines ilustrativos, se puede señalar el siguiente esquema de supuestos:

- 1º. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.*
- 2º. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por obra de la ley tributaria.*

- 3°. *Un estado, situación o cualidad de la persona.*
- 4ª. *La actividad de una persona comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica.*
- 5°. *La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.*

El aspecto espacial expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que set relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva. También en el ámbito interno es significativo, deslindando competencias entre los entes territoriales (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), atendiendo normalmente al lugar de residencia de la persona en los impuestos personales, al de radicación de los bienes cuando gravan éstos y al de celebración o efectos de los actos y contratos cuando tiene éstos por objeto.

El aspecto cuantitativo indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etcétera). Por contra, los tributos fijos presentan hechos imponibles sin posibilidad de graduación, no encerrado este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una certificación).

Finalmente, el aspecto temporal manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante concreto en que el hecho imponible se realiza (por ejemplo, transmisión de un bien mediante escritura pública), mientras que en los segundos el hecho se produce de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible aislar un instante concreto como momento de realización (por ejemplo; titularidad de un bien inmueble). En estos últimos, no podría exigirse el tributo hasta que no cesara el hecho, y por ello la ley crea la ficción de fraccionar

esa continuidad en periodos impositivos, entendiendo que en cada uno de ellos se realiza íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria, con autonomía e independencia respecto a las de periodos anteriores y posteriores.

Del concepto y elementos anteriores, se puede concluir que la inconstitucionalidad del artículo 132 de la Lev del Impuesto Sobre la Renta se origina porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible no está expresamente establecido en la ley, no existe, sino que al decir ingresos distintos a los nueve anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón ética ni jurídica, se entregue la causación del tributo a las autoridades fiscales.

En efecto, gracias al artículo 132 las autoridades fiscales pueden armar el hecho imponible (obtención de ingresos) y, por tanto fijar la base gravable y el impuesto a pagar. Es decir, el artículo referido es inconstitucional porque provoca que el hecho imponible que origina el tributo (obtención de ingresos) se encuentre en la mente de quien aplica la norma (autoridad fiscal), y no en la norma de legislador.

La expresión ingresos distintos a los señalados en los nueve capítulos anteriores, no es otra cosa que una vestidura exterior para establecer a placer el hecho imponible. Esa expresión deja un gran margen de laxitud a la autoridad fiscal que, cuando aplica el artículo 132, produce una resolución arbitraria, porque se deja librada al criterio del organismo recaudador la posibilidad de utilizar el precepto en forma totalmente discrecional.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que, todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Federal esté encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactores ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental, Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la Imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda, justificárseles.

Tiene aplicación al caso la tesis que aparece publicada en las páginas 169 y 170 del Apéndice al Semanario Judicial de la

Federación 1917-1995, Tomo t, que a continuación transcribe:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL". El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, va la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles".

En las relacionadas condiciones, al resultar infundados los agravios analizados en el presente Considerando, procede confirmar la sentencia recurrida.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO, Se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO: La Justicia de la Unión ampara y protege a Yosef Waiss Strikovskv, en contra del artículo 132 de la Ley del impuesto Sobre la Renta y sus actos de aplicación.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al Juzgado de su origen y en su oportunidad, archívense el toca.

Así, lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de siete votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Castro y Castro, Góngora Pimental, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia, Silva Meza y Presidente Aguinaco Alemán, en el sentido de confirmar la sentencia recurrida y conceder el amparo al quejoso en contra del artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de sus actos de aplicación; los señores ministros Azuela Güitrón, Díaz Romero, Román Palacios y Sánchez Cordero votaron en contra y en favor del proyecto y manifestaron que formularán voto de minoría.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 132 DE LA LEY

Cabe mencionar el criterio transcrito ha sido variado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la Jurisprudencia por Reiteración con número de registro 175902, visible a través del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Febrero de 2006, Tesis: 1a./J. 1/2006, Página 357, cuyo texto es el siguiente:

LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS. Los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometido al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.

Amparo en revisión 712/2003. Beatriz de la Rosa Castro. 25 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 456/2005. Desarrolladora e Inmobiliaria Náutica El Cid, S.A. de C.V. y otras. 1o. de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Amparo en revisión 724/2005. Atotogas, S.A. de C.V. 8 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 567/2005. Dos Mil Gas, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 1252/2005. Genomma Laboratories México, S.A. de C.V. 5 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Tesis de jurisprudencia 1/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de enero de dos mil seis.

En ese mismo sentido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el Precedente con número de registro 200214, visible a través del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, Página 169, en los términos siguientes:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.

Amparo en revisión 2053/91. Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el seis de febrero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XI/1996 la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a seis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

INGRESOS GRAVABLES

Artículo 142. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

- I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- II. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de esta Ley.
- III. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

-
- IV.** Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo.
- V.** Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el periodo comprendido desde el mes de la adquisición y hasta aquél en el que se pague el reembolso. En estos casos será aplicable en lo conducente el artículo 5 de esta Ley.
- Las personas físicas que perciben dividendos o utilidades referidos en esta fracción, además de acumularlos para efectos de determinar el pago del impuesto sobre la renta al que estuvieren obligados conforme a este Título, deberán enterar de forma adicional, el impuesto sobre la renta que se cause por multiplicar la tasa del 10%, al monto al cual tengan derecho del dividendo o utilidad efectivamente distribuido por el residente en el extranjero, sin incluir el monto del impuesto retenido que en su caso se hubiere efectuado. El pago de este impuesto tendrá el carácter de definitivo y deberá ser enterado a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que se percibieron los dividendos o utilidades.
- VI.** Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- VII.** Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.
- VIII.** Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.
- IX.** Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.

-
- X.** La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la misma Ley.
 - XI.** Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.
 - XII.** Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 185 de esta Ley.
 - XIII.** Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.
 - XIV.** Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 16-A del Código Fiscal de la Federación y 21 de esta Ley. Para estos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 146 de esta Ley.
 - XV.** Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
 - XVI.** Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracción XXI del artículo 93 y el artículo 133 de esta Ley, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de esta Ley. En este caso las instituciones de seguros deberán efectuar una retención aplicando la tasa del 20% sobre el monto de las cantidades pagadas, sin deducción alguna y expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.

Cuando las personas no estén obligadas a presentar declaración anual, la retención efectuada se considerará como pago definitivo. Cuando dichas personas opten por presentar declaración del ejercicio, acumularán las cantidades a que se refiere el párrafo anterior a sus demás ingresos, en cuyo caso podrán acreditar

contra el impuesto que resulte a su cargo, el monto de la retención efectuada en los términos del párrafo anterior.

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

XVIII. Los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción V del artículo 151 de esta Ley, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años, para estos efectos se considerará como ingreso el monto total de las aportaciones que hubiese realizado a dicho plan personal de retiro o a la subcuenta de aportaciones voluntarias que hubiere deducido conforme al artículo 151, fracción V de esta Ley, actualizadas, así como los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión, actualizados. Para determinar el impuesto por estos ingresos se estará a lo siguiente:

- a) El ingreso se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de apertura del plan personal de retiro y la fecha en que se obtenga el ingreso, sin que en ningún caso exceda de cinco años.
- b) El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte del ingreso que se sumará a los demás ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto que corresponda a los ingresos acumulables.
- c) Por la parte del ingreso que no se acumule conforme a la fracción anterior, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda en el ejercicio de que se trate a la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente y el impuesto que así resulte se adicionará al del citado ejercicio.

Cuando hubiesen transcurrido más de cinco ejercicios desde la fecha de apertura del plan personal de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias y la fecha en que se obtenga el ingreso, el contribuyente deberá pagar el impuesto sobre el ingreso aplicando la tasa de impuesto promedio que le correspondió al

mismo en los cinco ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que se efectúe el cálculo. Para determinar la tasa de impuesto promedio a que se refiere este párrafo, se sumarán los resultados expresados en por ciento que se obtengan de dividir el impuesto determinado en cada ejercicio en que se haya pagado este impuesto entre el ingreso gravable del mismo ejercicio, de los cinco ejercicios anteriores y el resultado se dividirá entre cinco. El impuesto que resulte conforme a este párrafo se sumará al impuesto que corresponda al ejercicio que se trate y se pagará conjuntamente con este último.

En primer término, es importante destacar que por los ingresos afectos a este capítulo no se permite deducción alguna a pesar que en determinados casos se requiere incurrir en gastos para la obtención del ingreso, por lo que este artículo pudiera tener vicios de inconstitucionalidad por violar los principios de equidad y proporcionalidad, situación que deberá ser avalada por los profesionales del derecho.

Sin duda alguna, lo dispuesto por la fracción II de este artículo en la que se pretende gravar a los intereses y ganancia cambiaría provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI (De los Ingresos por Intereses) del presente Título, puede crear confusión entre los contribuyentes ya que técnicamente cualquier ingreso que por este concepto obtenga la persona física está sujeto a las disposiciones contenidas en el capítulo que regula de manera específica a los intereses; en tal virtud, mediante disposición reglamentaria de la ley del ISR, concretamente el artículo 221 del Reglamento de la LISR publicado el 8 de octubre de 2015, se señala la opción de que los ingresos por estos conceptos sean acumulables conforme al capítulo de intereses (Capítulo VI del Título IV de la ley del ISR) o bien conforme al Capítulo de otros ingresos que en este momento nos ocupa.

Sin embargo, previamente a determinar cuáles disposiciones aplicar, es importante tomar entre otras, las siguientes consideraciones:

-
- (i) *En caso de que la persona física únicamente obtenga ingresos acumulables por concepto de intereses y su monto no exceda de \$ 100,000, la retención que se efectúe se considerará definitiva y no estará obligada a presentar declaración anual, ello si tributa en el Capítulo VI. Es importante mencionar que para estos efectos el ingreso acumulable es el interés real y no el nominal (artículo 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).*
- (ii) *Tasa de retención, toda vez que de acuerdo al Capítulo VI aplicaría la que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio que corresponda, sobre el monto del capital o el 20% sobre los intereses nominales cuando los intereses sean cubiertos por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero; por el contrario, conforme al Capítulo IX la tasa aplicable será del 30% sobre el interés nominal y ganancia cambiaría, cuando sean cubiertos por personas morales y personas morales con fines no lucrativos.*
- (iii) *De optar por aplicar lo dispuesto en el Capítulo IX, las pérdidas que en su caso se generen se podrán disminuir de los intereses que se perciban en los términos de este Capítulo en el ejercicio en que ocurra o en los cuatro siguientes; por el contrario, de optar por aplicar las disposiciones contenidas en el Capítulo VI las pérdidas se podrán disminuir de los demás ingresos, excepto de los percibidos por salarios, honorarios y actividades empresariales y de existir remanente éste se podrá aplicar en los cinco ejercicios siguientes.*
- (iv) *De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 239 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, las personas físicas que obtengan ingresos por intereses y ganancia cambiaría generada por depósitos o inversiones efectuadas en instituciones residentes en el extranjero que componen el sistema financiero, podrán optar por determinar el monto acumulable de*

dichos ingresos conforme a lo previsto en el artículo 143 de la Ley que se comenta, el cual forma parte del Capítulo IX, o bien, aplicando al monto del depósito o inversión al inicio del ejercicio, el factor que publique el SAT. Esta opción no se contempla para aquellas personas físicas que sujeten los ingresos por intereses a las disposiciones contenidas en el Capítulo VI.

A partir del ejercicio fiscal 2014, las personas físicas que obtengan dividendos o utilidades referidos en la fracción V del artículo 142 de la LISR, estarán obligados al pago de una sobretasa del 10% sobre el dividendo sin considerar la retención que se les hubiere aplicado; teniendo el pago la naturaleza de definitivo.

*Es de llamar la atención que en la fracción IX del artículo en análisis, se incluyen a los intereses moratorios como ingresos acumulables, cuando en nuestra opinión, éstos están regulados en la fracción II de dicho artículo por lo que **consideramos innecesaria su reiteración en la aludida fracción IX.***

La fracción XII señala como ingreso afecto a este Capítulo a las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 185 de la Ley que se comenta, por lo que es necesario remitimos a dicho artículo para determinar los conceptos a que alude la citada fracción, siendo éstos los relativos a las cantidades que se depositen en las cuentas personales especiales para el retiro, se paguen por los contratos de seguros (basados en planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro) o se inviertan en acciones de sociedades de inversión que en el mismo se mencionan.

Ahora bien, la citada fracción II del artículo 185 en lo conducente señala:

“II. Las cantidades que se depositen..., deberán considerarse, como ingresos acumulables del contribuyente en su declaración correspondiente al año de calendario en que sean recibidas o retiradas de su cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro de que se trate o del fondo de inversión del que se hayan adquirido las acciones.

En ningún caso la tasa aplicable a las cantidades acumulables en los términos de esta fracción será mayor que la tasa de impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuó los depósitos, los pagos de la prima o la adquisición de las acciones, de no haberlos recibido"

De la transcripción anterior, se destaca el hecho de que no se limita la acumulación del ingreso al monto que en su caso estuvo exento cuando se realizó el depósito, los pagos de las primas o la adquisición de las acciones de sociedades de inversión, toda vez que hay que recordar que los estímulos fiscales que señala el citado artículo 185 en su conjunto no deben exceder de \$ 152,000.00; por lo que la acumulación no debe exceder de dicho monto.

La situación que se comenta en el párrafo que antecede, también se presenta cuando las personas físicas perciben ingresos provenientes de planes de personales de retiro de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción V del artículo 176 de la Ley en análisis (fracción XVIII) al no limitar dicha acumulación al monto que en su momento se dedujo.

En términos generales lo dispuesto por la fracción XVI (pagos de instituciones de seguros) tiene por objeto evitar las prácticas remunerativas que se venían dando; motivo por el cual, en este dispositivo se grava cualquier monto que reciban las personas físicas de las instituciones de seguros que no se consideren indemnizaciones ni intereses conforme a la fracción XXI del artículo 93 y el artículo 133 de la ley en cuestión, en la medida en que la prima haya sido pagada por el empleador.

En este orden de ideas, es importante comentar que la redacción del primer párrafo de la fracción que se analiza es muy desafortunada, toda vez que se pretende gravar al "excedente" del segundo párrafo del artículo 93 fracción XXI; sin embargo, en dicha disposición no se alude en ningún momento a un determinado "excedente", por lo que se desconoce qué pretendió gravar el Ejecutivo, siendo deseable que se corrija esta situación a la brevedad a fin de dar mayor

certidumbre jurídica a los contribuyentes. Aunque fue reformada dicha fracción XVI, del artículo 142 esto fue para corregir un error de referencia (antes se citaba al artículo 93 fracción XVI que nada tenía que ver, sin embargo no se corrigió el error de fondo aquí señalado).

En congruencia con lo antes comentado, el artículo 238 del RLISR, establece que las instituciones de seguros que paguen beneficios provenientes de contratos de seguros de vida, cuya prima hubiera sido pagada por el patrón o interpósita persona, no efectuarán la retención prevista cuando el pago lo entreguen directamente al asegurado, cónyuge, concubina o a sus ascendientes o descendientes en línea recta. Si una parte de los beneficios provenientes del seguro de vida se paga a personas físicas o morales distintos del asegurado o de sus beneficiarios antes señalados, por esa parte la institución de seguros deberá efectuar la retención prevista en la disposición legal citada.

La fracción XVII grava los ingresos provenientes de regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación con independencia de que su origen emane de la Ley Federal de Derechos de Autor o de la Ley de la Propiedad Industrial, pasando por alto lo dispuesto por los artículos 2º y 87 de este último ordenamiento en los cuales se precisa que "esta Ley es aplicable a comerciantes e industriales", por lo que, las regalías derivadas de este último ordenamiento debieron afectarse al Capítulo II "De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales ", sin embargo, dado que la disposición en comento no hace tal distinción, la totalidad de los ingresos que por este concepto perciban las personas físicas estarán sujetas a esta fracción.

Respecto de la fracción XVIII, por lo que ve a las aportaciones de planes personales de retiro, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, contempla lo siguiente:

Capítulo 3.22. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas**Traspaso de aportaciones y rendimientos de planes personales de retiro**

3.22.1 Para los efectos de los artículos 93, fracción IV; 142, fracción XVIII; 145, tercer párrafo y 151, fracción V de la Ley del ISR, se considera que los recursos invertidos en un plan personal de retiro, así como sus rendimientos, no se retiran antes de que se cumplan los requisitos de permanencia, cuando la totalidad de dichos recursos y sus rendimientos se traspasen a otro plan personal de retiro, siempre que:

- I. El traspaso se realice entre instituciones del sistema financiero autorizadas para administrar planes personales de retiro.
- II. La institución cedente proporcione a la receptora, la información necesaria para que ésta cumpla sus obligaciones respecto de los recursos y los rendimientos que recibió.
- III. La institución cedente manifieste su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria con la receptora cuando le proporcione información incompleta o errónea, hasta por el monto del ISR omitido con motivo de dicha información.

Para los efectos de esta regla, se entenderá por requisitos de permanencia, los supuestos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o de 65 años de edad del titular, previstos en el artículo 151, fracción V, segundo párrafo de la Ley del ISR.

LISR 93, 142, 145, 151, RMF 2016 3.22.3., 3.22.4.

Actualización de aportaciones e intereses reales de planes personales de retiro

3.22.3. Para los efectos del artículo 142, fracción XVIII de la Ley del ISR, se estará a lo siguiente:

- I. Las aportaciones que el contribuyente hubiese realizado al plan personal de retiro de que se trate, que hubiere deducido conforme al artículo 151, fracción V de la Ley del ISR, se actualizarán de conformidad con el artículo 6, fracción I, inciso b) de dicha Ley, por el periodo comprendido desde el mes de diciembre del ejercicio en el que se realizaron y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que percibió el ingreso proveniente de dicho plan.
- II. Los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión, se actualizarán de conformidad con el artículo 6, fracción I, inciso b) de la Ley del ISR, por el periodo comprendido desde el mes de diciembre del año en el que se devengaron y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que el contribuyente percibió el ingreso proveniente del plan personal de retiro de que se trate.
- III. En lugar de considerar como ingreso los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión actualizados, se podrán considerar los intereses reales percibidos durante los mismos años, actualizados por el periodo desde el mes de diciembre del año en el que se percibieron y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que el contribuyente percibió el ingreso proveniente del plan personal de retiro de que se trate.

LISR 6, 142, 151, RMF 2016 3.22.1., 3.22.4.

Determinación de la tasa del ISR en el ejercicio

3.22.4. Para los efectos del artículo 142, fracción XVIII, inciso c) de la Ley del ISR, la tasa del ISR que corresponda en el ejercicio de que se trate a la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente, se calculará dividiendo el ISR

determinado en dicho ejercicio entre el ingreso gravable del mismo ejercicio. Este resultado se deberá expresar en por ciento.

LISR 142, RMF 2016 3.22.1., 3.22.3.

DETERMINACIÓN DE INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA

Artículo 143. Tratándose de ganancia cambiaria y de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a las siguientes reglas:

- I. Toda percepción obtenida por el acreedor se entenderá aplicada en primer término a intereses vencidos, excepto en los casos de adjudicación judicial para el pago de deudas en los que se procederá como sigue:
 - a) Si el acreedor recibe bienes del deudor, el impuesto se cubrirá sobre el total de los intereses vencidos, siempre que su valor alcance a cubrir el capital y los mencionados intereses.
 - b) Si los bienes sólo cubren el capital adeudado, no se causará el impuesto sobre los intereses cuando el acreedor declare que no se reserva derechos contra el deudor por los intereses no pagados.
 - c) Si la adjudicación se hace a un tercero, se consideran intereses vencidos la cantidad que resulte de restar a las cantidades que reciba el acreedor, el capital adeudado, siempre que el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor.

Para los efectos de esta fracción, las autoridades fiscales podrán tomar como valor de los bienes el del avalúo que ordenen practicar o el valor que haya servido de base para la primera almoneda.

- II. El perdón total o parcial, del capital o de los intereses adeudados, cuando el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor, da lugar al pago del impuesto por parte del deudor sobre el capital y los intereses perdonados.
- III. Cuando provengan de créditos o de préstamos otorgados a residentes en México, serán acumulables cuando se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

- IV. Cuando provengan de depósitos efectuados en el extranjero, o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero, serán acumulables conforme se devenguen.
- V. Tratándose de créditos, de deudas o de operaciones que se encuentren denominados en unidades de inversión, serán acumulables tanto los intereses como el ajuste que se realice al principal por estar denominado en dichas unidades.

Los intereses percibidos en los términos de este artículo, excepto los señalados en la fracción IV del mismo, serán acumulables en los términos del artículo 134 de esta Ley. Cuando en términos del artículo citado el ajuste por inflación sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará como pérdida.

La pérdida a que se refiere el párrafo anterior, así como la pérdida cambiaria que en su caso obtenga el contribuyente, se podrá disminuir de los intereses acumulables que perciba en los términos de este Capítulo en el ejercicio en que ocurra o en los cuatro ejercicios posteriores a aquél en el que se hubiera sufrido la pérdida.

Si el contribuyente no disminuye en un ejercicio las pérdidas referidas en el párrafo anterior, de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este Capítulo, el monto de la pérdida cambiaria o la que derive de la diferencia a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, que no se disminuya en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que se obtuvo y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de estas pérdidas de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de disminuir contra los intereses o contra la ganancia cambiaria, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el mes de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se aplicará.

Tratándose de los intereses a que se refiere la fracción IV de este artículo, se acumulará el interés nominal y se estará a lo dispuesto en el artículo 44 de esta Ley; para los efectos del cálculo del ajuste por inflación a que se refiere dicho precepto no se considerarán las deudas.

En la fracción XIII del Artículo 2 relativo a Disposiciones Transitorias de la LISR para 2016, se establece que las

personas físicas y morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que hayan obtenido ingresos provenientes de inversiones directas o indirectas, que hayan mantenido en el extranjero y por las cuales no hubieran pagado el impuesto sobre la renta en México, podrán pagar el impuesto a que están obligados siempre que retornen los recursos mantenidos en el extranjero, y se cumplan los requisitos establecidos en dicha fracción XIII. Como beneficio se establece que los contribuyentes que se acojan a lo anterior, no pagarán actualización, recargos ni multas.

En términos generales por intereses que provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero se determina lo siguiente:

Cuando provengan de créditos o préstamos otorgados a residentes en México, serán acumulables cuando se cobren.

Cuando provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero, serán acumulables cuando se devenguen.

Cuando el ajuste anual por inflación sea mayor a los intereses obtenidos, el resultado deberá considerarse pérdida; misma que podrá ser amortizada hasta el los cuatro ejercicios posteriores a que ello ocurra.

En caso de no amortizar la pérdida pudiéndolo hacer se perderá el derecho a hacerlo hasta por la cantidad en que pudo haberse efectuado.

En este artículo se regula la forma de determinar el monto del interés acumulable, destacando el hecho de que se establecen dos mecánicas para ello sin una razón aparente; la primera de ellas es la misma que se contempla en el Capítulo VI ("De los ingresos por Intereses"), y se basa en saldos promedios diarios y aplica para los intereses que se apliquen cuando se reciban bienes por adjudicación judicial, condonación de intereses o deuda, sobre los intereses generados por operaciones con residentes en México, así como por operaciones denominadas en UDIS, de

conformidad con las fracciones I, II, III y V del artículo que se comenta. La segunda mecánica aplica sobre los intereses provenientes de depósitos efectuados en el extranjero, o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero y se determina conforme a lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley (ajuste anual por inflación).

En primer término, la exposición de motivos es omisa respecto de otorgar tratamientos diferentes a los intereses provenientes del extranjero respecto de los demás intereses, situación que provoca varias iniquidades ya que: (i) los intereses generados en operaciones en el extranjero se acumulan sobre valor nominal conforme se devenguen, por contra, los demás intereses se acumulan a valor real conforme se perciban (ii) En tratándose de intereses generados en el extranjero, inexplicablemente en la Ley que se analiza, no se contempla la posibilidad de que en estas operaciones se genere pérdida fiscal, toda vez que esta situación solo se prevé para los intereses generados por conceptos diversos a éste.

Con objeto de subsanar los errores en que incurrieron los Legisladores al no haber incorporado las disposiciones relativas a intereses al capítulo específico que en esa materia contempla la Ley de la materia y a la posibilidad de disminuir las pérdidas a que nos referimos en el párrafo anterior, el artículo 221 del RLISR contempla la opción de tributar en este capítulo (de los demás ingresos), por los intereses generados por depósitos efectuados en el extranjero, por créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero y por créditos o préstamos otorgados a residentes en México, señalando en forma por demás arbitraria, que quienes la ejerzan no podrán cambiarla en el futuro, sin que se circunscriba a determinado periodo, por lo que, obligatoriamente, se deberá observar durante la vida del contribuyente siempre que perciba este tipo de ingresos.

Asimismo, quienes se acojan a la opción que se comenta en el párrafo que antecede, podrán disminuir la pérdida que en su caso resulte por ser mayor el ajuste anual por inflación que los intereses nominales devengados, de los ingresos acumulables que contempla el Capítulo de "los demás

ingresos" en el ejercicio en que ocurra o en los cuatro ejercicios siguientes, tratamiento que difiere al establecido para las pérdidas que se generen por intereses diversos a los obtenidos por depósitos en el extranjero, toda vez que estas últimas, se pueden deducir de todos los ingresos con excepción de los percibidos por salarios, honorarios y actividad empresarial.

Por otro lado, el artículo 239 del RLISR, da la opción para las personas físicas que obtengan ingresos por intereses y ganancia cambiaria generados por depósitos o inversiones en instituciones residentes en el extranjero que componen el sistema financiero, de calcular el monto acumulable de dichos ingresos aplicando al monto del depósito o inversión al inicio del ejercicio, el factor que calcule el SAT para tal efecto.

PAGOS PROVISIONALES POR GANANCIA CAMBIARIA E INTERESES

Artículo 144. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el artículo 143 de esta Ley, por los mismos efectuarán dos pagos provisionales semestrales a cuenta del impuesto anual excepto por los comprendidos en la fracción IV del citado artículo. Dichos pagos se enterarán en los meses de julio del mismo ejercicio y enero del año siguiente, aplicando a los ingresos acumulables obtenidos en el semestre, la tarifa que se determine tomando como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses comprendidos en el semestre por el que se efectúa el pago, pudiendo acreditar en su caso, contra el impuesto a cargo, las retenciones que les hubieran efectuado en el periodo de que se trate. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo y publicarán la tarifa correspondiente en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando los ingresos a que se refiere este artículo se obtengan por pagos que efectúen las personas a que se refieren los Títulos II y III de esta Ley, dichas personas deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar al monto de los intereses y la ganancia cambiaria acumulables, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Las personas que hagan la retención en los términos de este artículo, deberán proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención. Dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de la propia Ley.

Se establece que las personas físicas que reciban ingresos por concepto de intereses o ganancia cambiaria, deberán efectuar pagos provisionales semestrales a cuenta del impuesto anual, exceptuándose de tal obligación cuando los ingresos provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.

A los ingresos acumulables del semestre deberá aplicarse la tarifa establecida para los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y podrán acreditarse las retenciones que se les hubieran efectuado.

La tarifa aplicable será calculada por la autoridad fiscal y publicada en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando los ingresos se obtengan por pagos que se efectúen las Personas Morales del Régimen General o Personas Morales con Fines no Lucrativos, dichas personas deberán retener como pago provisional, la cantidad que resulte de aplicar a los ingresos de la persona física, la tasa máxima del límite inferior establecida en el artículo 152 de esta Ley.

PAGOS PROVISIONALES ESPORÁDICOS Y PERIÓDICOS

Artículo 145. Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, salvo aquéllos a que se refieren los artículos 143 y 177 de esta Ley, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en este Capítulo, salvo aquéllos a que se refieren los artículos 143 y 177 de esta Ley, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las

oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 96 de esta Ley a los ingresos obtenidos en el mes, sin deducción alguna; contra dicho pago podrán acreditarse las cantidades retenidas en los términos del siguiente párrafo.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo, salvo aquéllos a que se refiere el artículo 143 de esta Ley, se obtengan por pagos que efectúen las personas morales a que se refiere el Título II de esta Ley, dichas personas deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes y comprobante fiscal en el que conste la operación, así como el impuesto retenido; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de la propia Ley.

En el supuesto de los ingresos a que se refiere la fracción X del artículo 142 de esta Ley, las personas morales retendrán, como pago provisional, la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la misma sobre el monto del remanente distribuible, el cual enterarán conjuntamente con la declaración señalada en el artículo 96 de esta Ley o, en su caso, en las fechas establecidas para la misma, y proporcionarán a los contribuyentes el comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción XII del artículo 142 de esta Ley, las personas que efectúen los pagos deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar sobre el monto acumulable, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Los contribuyentes podrán solicitar les sea disminuido el monto del pago provisional a que se refiere el párrafo anterior, siempre que cumplan con los requisitos que para el efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las personas que efectúen las retenciones a que se refieren los párrafos tercero, cuarto y quinto de este artículo, así como las instituciones de crédito ante las cuales se constituyan las cuentas personales para el ahorro a que se refiere el artículo 185 de esta Ley, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior,

debiendo aclarar en el caso de las instituciones de crédito, el monto que corresponda al retiro que se efectúe de las citadas cuentas.

Cuando las personas que efectúen los pagos a que se refiere la fracción XI del artículo 142 de esta Ley, paguen al contribuyente, además, ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título, los ingresos a que se refiere la citada fracción XI se considerarán como salarios para los efectos de este Título.

En el caso de los ingresos a que se refiere la fracción XIII del artículo 142 de esta Ley, las personas que administren el bien inmueble de que se trate, deberán retener por los pagos que efectúen a los condóminos o fideicomisarios, la cantidad que resulte de aplicar sobre el monto de los mismos, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de la misma y tendrán el carácter de pago definitivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior podrán optar por acumular los ingresos a que se refiere dicho párrafo a los demás ingresos. En este caso, acumularán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de los ingresos efectivamente obtenidos por este concepto una vez efectuada la retención correspondiente, por el factor 1.4286. Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, las personas físicas podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar sobre el ingreso acumulable que se determine conforme a este párrafo, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Cuando las regalías a que se refiere la fracción XVII del artículo 142 de esta Ley se obtengan por pagos que efectúen las personas morales a que se refiere el Título II de la misma, dichas personas morales deberán efectuar la retención aplicando sobre el monto del pago efectuado, sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, como pago provisional. Dicha retención deberá enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de esta Ley. Quien efectúe el pago deberá proporcionar a los contribuyentes comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido.

En este artículo se regulan los pagos provisionales que deberán efectuar las personas físicas que obtengan ingresos

afectos al Capítulo IX, diversos a los intereses; la tasa aplicable para determinar el monto de los pagos provisionales dependerá de si los ingresos se perciben de manera esporádica o periódica, situación que genera una inseguridad jurídica para los contribuyentes ya que ni la Ley ni su Reglamento precisan en qué casos se encuadra en estos conceptos.

En virtud de que este artículo es omiso respecto de la posibilidad de acreditar el impuesto retenido contra el monto que resulte en los pagos provisionales que se deban efectuar, mediante el artículo 237 del RLISR, se permite realizar dicho acreditamiento, precisándose que no será necesario acompañar a las declaraciones correspondientes las constancias de retención que al efecto emitan los retenedores. De igual forma, se permite la emisión anual de las constancias, las cuales deberán contener el total de las retenciones efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.

El remanente distribuible objeto de retención a que se refiere este artículo, es el que determinen las Personas Morales con Fines no Lucrativos al final del ejercicio de que se trate y que corresponda a personas físicas, toda vez que los montos que a manera de anticipos le sean entregados a sus socios, se consideran ingresos asimilables a salarios y la retención sobre éstos se determina conforme lo dispone el artículo 96 de la Ley.

Por último, el octavo párrafo de este artículo establece que se asimilará a salarios el monto que la persona cubra a la persona física por concepto de derechos de autor, en la medida en que esta última también perciba de dicha persona ingresos por salario; vale la pena destacar que en nuestra opinión se trata de una obligación y no de una opción, por lo que, de encuadrar en el supuesto, invariablemente se deberá tratar como salario el monto que perciba la persona física.

INGRESOS POR OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Artículo 146. Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción XIV del artículo 142 de esta Ley, el interés y la ganancia o la pérdida, acumulable o

deducible, en las operaciones financieras derivadas de deuda y de capital, así como en las operaciones financieras, se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de esta Ley, respectivamente.

Las casas de bolsa o las instituciones de crédito que intervengan en las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, o, en su defecto, las personas que efectúen los pagos a que se refiere este artículo deberán retener como pago provisional el monto que se obtenga de aplicar la tasa del 25% sobre el interés o la ganancia acumulable que resulte de las operaciones efectuadas durante el mes, disminuidas de las pérdidas deducibles, en su caso, de las demás operaciones realizadas durante el mes por la persona física con la misma institución o persona. Estas instituciones o personas deberán proporcionar al contribuyente comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido y enterarán el impuesto retenido mensualmente, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que se efectuó la retención, de conformidad con el artículo 96 de esta Ley. No se estará obligado a efectuar la retención a que se refiere este párrafo en el caso de las operaciones financieras derivadas de capital que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

Para efectos del pago y entero del impuesto sobre las ganancias obtenidas por personas físicas provenientes de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, se aplicará lo dispuesto en el artículo 129 de esta Ley, sin que se deba efectuar la retención a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando en las operaciones de referencia la pérdida para las personas físicas exceda a la ganancia o al interés obtenido por ella en el mismo mes, la diferencia podrá ser disminuida de las ganancias o de los intereses, en los meses siguientes que le queden al ejercicio, sin actualización, hasta agotarla, y siempre que no haya sido disminuida anteriormente.

Se entiende para los efectos de este artículo, que la ganancia obtenida es aquélla que se realiza al momento del vencimiento de la operación financiera derivada, independientemente del ejercicio de los derechos establecidos en la misma operación, o cuando se registre una operación

contraria a la original contratada de modo que ésta se cancele. La pérdida generada será aquélla que corresponda a operaciones que se hayan vencido o cancelado en los términos antes descritos.

Las instituciones de crédito, las casas de bolsa o las personas que intervengan en las operaciones financieras derivadas, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales un reporte anual en donde se muestre por separado la ganancia o la pérdida obtenida, por cada operación, por cada uno de los contribuyentes personas físicas, así como el importe de la retención efectuada, el nombre, clave del Registro Federal de Contribuyentes, Clave Única de Registro de Población, de cada uno de ellos.

Las ganancias que obtenga el contribuyente deberán acumularse en su declaración anual, pudiendo disminuirlas con las pérdidas generadas en dichas operaciones por el ejercicio que corresponda y hasta por el importe de las ganancias. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar el impuesto que se les hubiera retenido en el ejercicio. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable respecto de las operaciones financieras a que se refiere el artículo 21 de esta Ley.

En este artículo se define el tratamiento aplicable a las personas físicas residentes en México que celebren operaciones financieras derivadas, ya sea de capital o de deuda, estableciendo la obligación de retener como pago provisional el 25% de tasa a la utilidad que en su caso se obtenga, disminuido de las pérdidas que en su caso se sufra.

Tratándose de operaciones financieras derivadas referidas a acciones o índices que se operen en la Bolsa Mexicana de Valores, no se efectuará la retención antes indicada y se estará a lo dispuesto en el artículo 129, relativo a operaciones con acciones en dicha Bolsa.

RM 2016 2.1.12., 3.2.22., 3.9.8., 3.16.12.

CAPÍTULO X DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 147. Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

Del inicio del contenido de este artículo se precisa que los requisitos de las deducciones del Título IV, sólo se aplican para las Personas Físicas que obtengan Ingresos de los Capítulos III (Arrendamiento de Inmuebles), IV (Enajenación de Bienes), y V (Adquisición de Bienes).

Con lo que las personas Físicas que obtengan Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, deberán acogerse a lo que señala el artículo 105 que, dicho sea el paso, en dicho artículo se permite efectuar los pagos de las deducciones mediante efectivo.

Este artículo 147 hace más evidente la inequidad y la desproporcionalidad existente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable a Personas Físicas, ya que como se comentó en el párrafo anterior, no todos los Capítulos tienen deducciones para sus ingresos acumulables.

Debido a lo mencionado en los dos párrafos anteriores, resulta poco probable la aplicación del artículo 147, ya que por la naturaleza de los ingresos de los Capítulos III, IV y V, éstos tienen limitados sus conceptos de deducciones autorizados.

- I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.
- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 149 de la misma. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 38 de esta Ley.
- III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- IV. Estar amparada con el comprobante fiscal y · que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónicas 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, débito, de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa del propio contribuyente.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones en los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

Los pagos se efectúen mediante cheque nominativo deberán contener, la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

V. Que estén debidamente registradas en contabilidad.

El artículo 244 del Reglamento, permite que las deducciones se registren en cuentas de orden.

VI. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora; a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

VII. Que se cumplan 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, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76, fracción VI de esta Ley.

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 respectivas, conste en comprobante fiscal y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99,

fracciones I, II y V de la misma, 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.

- VIII.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en lo particular establece esta Ley. Tratándose únicamente del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción IV de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición del comprobante fiscal deberá corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes.
- IX.** Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más

de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Con el objeto de evitar distorsiones en la base del impuesto y por tanto en su recaudación, en esta fracción se condiciona el momento de la deducción a aquél en el que el perceptor de la erogación correspondiente debe de considerarla como ingreso acumulable. Esto es, que con la finalidad de lograr simetría fiscal, se hace coincidir el momento de deducción y acumulación de la erogación respectiva.

En su artículo 245 del Reglamento aclara cuándo procede de la deducción de erogaciones efectuadas con cheque.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Tratándose de intereses pagados en los años anteriores a aquél en el que se inicie la explotación de los bienes dados en arrendamiento, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumarán los intereses pagados de cada mes del ejercicio correspondientes a cada uno de los ejercicios improductivos restándoles en su caso el ajuste anual por inflación deducible a que se refiere el artículo 44 de esta Ley. La suma obtenida para cada ejercicio improductivo se actualizará con el factor de actualización correspondiente desde el último mes de la primera mitad del ejercicio de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que empiecen a producir ingresos el bien o los bienes de que se trate.

Los intereses actualizados para cada uno de los ejercicios, calculados conforme al párrafo anterior, se sumarán y el resultado así obtenido se dividirá entre el número de años improductivos. El cociente que se obtenga se adicionará a los intereses a cargo en cada uno de los años productivos y el resultado así obtenido será el monto de intereses deducibles en el ejercicio de que se trate.

En los años siguientes al primer año productivo, el cociente obtenido conforme al párrafo anterior se actualizará desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se empezó a tener ingresos y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se deducen. Este procedimiento se hará hasta amortizar el total de dichos intereses.

Para las Personas Físicas Arrendadoras se otorga un tratamiento especial para la deducción de los intereses pagados con anterioridad al inicio de sus actividades, previo ajuste anual de inflación contenido en el artículo 46 de esta Ley.

- X.** Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
- XI.** Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
- XII.** Que en el caso de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.
- XIII.** Que se deduzcan conforme se devenguen las pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera.

El monto del ajuste anual por inflación deducible en los términos del párrafo anterior, se determinará de conformidad con lo previsto en el artículo 44 de esta Ley.

El artículo 44 de la Ley establece que 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.

Consecuentemente, conforme al artículo 45 de esta Ley se considera crédito 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 fondos de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas.

- XIV.** Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, 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.
- XV.** Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones citadas.

PARTIDAS NO DEDUCIBLES DE PERSONAS FÍSICAS

Artículo 148. Para los efectos de este Capítulo, no serán deducibles:

- I.** Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones.
Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que el contribuyente hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.
- II.** Las inversiones en casas habitación, en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, en aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente ni los pagos por el uso o goce temporal de dichos bienes.

III. En ningún caso serán deducibles las inversiones o los pagos por el uso o goce temporal de automóviles.

IV. Los donativos y gastos de representación.

Sin embargo, la fracción III del artículo 151 de la Ley dispone que los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria serán deducibles para el cálculo del impuesto anual.

V. Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se haya originado por culpa imputable al contribuyente.

VI. Los salarios, comisiones y honorarios, pagados por quien concede el uso o goce temporal de bienes inmuebles en un año de calendario, en el monto en que excedan, en su conjunto, del 10% de los ingresos anuales obtenidos por conceder el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

VII. Los intereses pagados por el contribuyente que correspondan a inversiones de las que no se estén derivando ingresos acumulables por los que se pueda efectuar esta deducción.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o la realización de gastos o cuando las inversiones o gastos se efectúen a crédito, y dichas inversiones o gastos no sean deducibles para los efectos de esta Ley, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, tampoco serán deducibles. Si las inversiones o los gastos, fueran parcialmente deducibles, los intereses sólo serán deducibles en esa proporción, incluso los determinados conforme a lo previsto en el artículo 44 de esta Ley.

Para los efectos de lo dispuesto en esta fracción, se considera pago de interés las cantidades que por concepto de impuestos, derechos o que por cualquier otro concepto se paguen por cuenta de quien obtiene el interés, o bien cualquier otro pago, en efectivo

o en especie, que se haga por cualquier concepto a quien perciba el interés, siempre que dicho pago derive del mismo contrato que dio origen al pago de intereses.

- VIII.** Los pagos por conceptos de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho al acreditamiento de los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que se hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que corresponden a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

- IX.** Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tampoco será deducible la pérdida derivada de la enajenación de títulos valor, siempre que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

- X.** Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Título.

- XI.** 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 90 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Conforme al último párrafo del artículo 21 de la Ley se establece que las personas físicas que obtengan pérdidas en

operaciones financieras derivadas cuyo subyacente no cotice en un mercado reconocido. Asimismo, lo dispuesto en el último párrafo del artículo 146 de esta Ley establece que las ganancias de las personas físicas deberán acumularse en su declaración anual, pudiendo disminuirlas con las pérdidas generadas en dichas operaciones por el ejercicio que corresponda y hasta por el importe de las ganancias.

- XII.** Los consumos en bares o restaurantes. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación de servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

- XIII.** Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.
- XIV.** Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley.
- XV.** La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo.
- XVI.** Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de

ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

Por los dos primeros comentarios contenidos en el artículo anterior resulta poco aplicables las disposiciones de este artículo 148 excepto por la limitante que tienen las Personas Físicas que obtienen Ingresos por Arrendamiento de Inmuebles, consistente en no poder deducir por concepto de sueldos, comisiones y honorarios sino hasta el 10% de sus ingresos anuales, situación que es Constitucionalmente desproporcionada.

PORCIENTOS DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

Artículo 149. Las inversiones cuya deducción autoriza este Título, excepto las reguladas por el Capítulo II Secciones I o II del mismo, únicamente podrán deducirse mediante la aplicación anual sobre el monto de las mismas y hasta llegar a este límite, de los siguientes por cientos:

- I. 5% para construcciones.
- II. 10% para gastos de instalación.
- III. 30% para equipo de cómputo electrónico, consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente, así como para el equipo periférico de dicho equipo de cómputo, tal como unidades de discos ópticos, impresoras, lectores ópticos, graficadores, unidades de respaldo, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo, así como monitores y teclados conectados a un equipo de cómputo.
- IV. 10% para equipo y bienes muebles tangibles, no comprendidas en las fracciones anteriores.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirán, en el año de calendario en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá presentar

aviso ante las autoridades fiscales y mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 31 de esta Ley.

El monto de la inversión se determinará de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 31 de esta Ley.

Cuando el monto de la inversión sea superior al valor de mercado de los bienes o al avalúo que ordenen practicar o practiquen las autoridades fiscales, se tomará el valor inferior para efectos de la deducción.

La deducción de las inversiones a que se refiere este artículo, se actualizará en los términos del séptimo párrafo del artículo 31 de esta Ley y aplicando lo dispuesto en los párrafos primero, quinto, sexto y octavo del mismo artículo.

Cuando no se pueda separar del costo del inmueble, la parte que corresponda a las construcciones, se considerará como costo del terreno el 20% del total.

Resulta limitada la aplicación de este artículo, ya que no aplica para los Ingresos por Actividad Empresarial y Profesional. Con lo que sólo se regula la deducción de inversiones para los ingresos de los Capítulos III, IV y V.

Respecto a las reparaciones y adaptaciones que se consideran inversiones deducibles, será aplicable lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 246 del mismo Reglamento.

Por otro lado, los artículos 247 y 248 Reglamentarios de esta Ley, permiten, el primero, utilizar por cientos de deducciones menores a los establecidos en el artículo en comento, y el segundo, suspender la deducción de inversiones bajo ciertos supuestos.

CAPÍTULO XI DE LA DECLARACIÓN ANUAL

DECLARACIÓN ANUAL

Artículo 150. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual

mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Podrán optar por no presentar la declaración a que se refiere el párrafo anterior, las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables en el ejercicio por los conceptos señalados en los Capítulos I y VI de este Título, cuya suma no exceda de \$400,000.00, siempre que los ingresos por concepto de intereses reales no excedan de \$100,000.00 y sobre dichos ingresos se haya aplicado la retención a que se refiere el primer párrafo del artículo 135 de esta Ley.

En la declaración a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales, incluyendo aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto y por los que se pagó el impuesto definitivo, superiores a \$500,000.00 deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos de las fracciones XVII, XIX, inciso a) y XXII del artículo 93 de esta Ley y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 138 de la misma.

Continúa el supuesto mediante el cual las personas físicas que sólo obtengan ingresos por los conceptos señalados en los Capítulos I y VI podrán no presentar la declaración correspondiente.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, estarán a lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

El periodo de presentación de la declaración anual, específicamente, se señala que deberá ser en el mes de abril, no hacerlo en dicho periodo es causal de sanciones por parte de la Autoridad. En este sentido, la Resolución Miscelánea señala que la declaración se presentará vía Internet, ventanilla bancaria o ante cualquier ADSC, si se presenta durante los meses de enero a marzo se considerará presentada el 1 de abril.

Los ingresos provenientes de “Intereses” (en ciertos casos) y los de la “Obtención de Premios”, entre otros, son de los llamados con pago definitivo por lo que no se deben declarar de manera anual, ya que no son acumulables; sin embargo, en su momento efectuaron pago de este impuesto.

Especial cuidado merecen las disposiciones del artículo 93 penúltimo párrafo y las del tercer párrafo del artículo 150, ya que condicionan la exención de los ingresos de viáticos, enajenación de casa habitación y los de herencia o legado.

En el artículo 260 del RLISR se establece que las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y que no se encuentren obligadas a presentar la declaración anual a que se refiere dicho artículo, podrán presentarla siempre que en la misma derive un saldo a su favor como consecuencia de la aplicación de las deducciones previstas por las fracciones I o II del artículo 151 de la Ley.

Igualmente en el artículo 261 del propio RLISR se prevé una disposición para el caso de fallecimiento de la Persona Física.

La Resolución Miscelánea Fiscal en la regla 3.17.4 establece una opción para el pago del impuesto sobre la renta hasta en seis parcialidades, para lo cual habrá que seguir el procedimiento establecido en dicha regla, destacando que no será necesario la garantía del interés fiscal, siempre que se cumplan con los requisitos de esa regla.

DEDUCCIONES PERSONALES

Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

- I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas 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 o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

El RLISR, en su artículo 264, incluye dentro de las deducciones a que se refiere esta fracción a los gastos estrictamente indispensables efectuados por concepto de compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación del paciente, medicinas que se incluyan en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, honorarios a enfermeras y por análisis, estudios clínicos o prótesis.

Asimismo, este artículo considera incluidos en las deducciones del párrafo anterior, los gastos por concepto de lentes graduados para corregir efectos visuales hasta por un monto de \$ 2,500.00 en el ejercicio, por cada una de las personas antes mencionadas.

Se mantiene el requisito de que sean pagados con cheque nominativo, transferencia electrónica, cuentas abiertas, tarjetas de crédito, de débito o de servicios

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

Para efectos del párrafo anterior, también serán deducibles los pagos efectuados por honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente, derivados de las incapacidades a que se refiere el artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo, cuando se cuente con el certificado o la constancia de incapacidad correspondiente expedida por las instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud, o los que deriven de una discapacidad en términos de lo dispuesto por la Ley General de Salud para la inclusión de las Personas con Discapacidad y se cuente con el certificado de reconocimiento y calificación de discapacidad emitido por las citadas instituciones públicas conforme a esta última Ley. Lo dispuesto en este párrafo no estará sujeto al límite establecido en el último párrafo de este artículo.

En caso de incapacidad temporal o incapacidad permanente parcial, o bien, de discapacidad, la deducción a que se refiere el párrafo anterior solo será procedente cuando dicha incapacidad o discapacidad, sea igual o mayor a un 50% de la capacidad normal.

Para efectos de la deducción a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción, el comprobante fiscal digital correspondiente deberá contener la especificación de que los gastos amparados con el mismo están relacionados directamente con la atención de la incapacidad o discapacidad de que se trate. Adicionalmente, el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general podrá establecer otros requisitos que deberá contener el comprobante fiscal digital por Internet.

Resulta plausible la ampliación de las deducciones con motivo de erogaciones relacionadas con la incapacidad o discapacidad, aunque es cuestionable que en el caso de incapacidad o discapacidad parcial, la deducción solo proceda cuando la misma sea superior al 50% de la capacidad normal. A la fecha de la publicación de esta obra, el SAT no ha publicado requisitos adicionales, sin embargo, es criticable que el legislador no establezca la totalidad de los requisitos en la Ley.

- II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

El artículo 241 del Reglamento de la Ley, establece el momento de deducción de las erogaciones para cubrir funerales a futuro.

- III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron

creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

- b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta Ley.
- c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.
- e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.
- f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El RLISR en su artículo 242, contiene diversas disposiciones aplicables a la deducción de donativos.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el

impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Se establece un límite adicional del 4% (de los ingresos acumulables) a los donativos que se otorguen a la federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados.

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúo el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

Se incorpora este supuesto correspondiente a los donativos que se otorguen entre partes relacionadas.

- IV.** Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta Ley, por el periodo que corresponda.

Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el

monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Los intereses reales serán el monto en que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan el ajuste anual por inflación del mismo ejercicio, y se determinará aplicando lo conducente al tercer párrafo del artículo 134 de esta ley.

Así mismo continua la obligación de expedir comprobante fiscal a los integrantes del sistema financiero donde conste el monto de los intereses pagados.

Por su parte, el RISR, en sus artículos 220 a 233, contiene diversas disposiciones relacionadas con la deducción de los intereses reales pagados por créditos hipotecarios destinados a casa habitación. También las reglas se refieren a diversos supuestos relacionados con la deducción de estos intereses.

- V.** Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras

de fondos de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del Capítulo IX de este Título.

En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

La Resolución Miscelánea en las reglas 3.17.6 a la 3.17.8 establece algunas facilidades en cuanto a la inversión y facilidades en las cuentas de retiro.

- VI.** Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

El artículo 268 del RLISR, establece cuáles son las primas pagadas por los seguros de salud que pueden considerarse deducibles para efectos de esta fracción.

- VII.** Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas 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 o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

El artículo 269 reglamentario, define qué debe entenderse por transportación escolar obligatoria.

- VIII.** Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Derivado de la reforma que tuvo en años anteriores la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se establece la posibilidad de que los estados establezcan un impuesto cedular, se aclara que en los casos que este impuesto sea puesto en marcha, será deducible siempre y cuando su tasa no exceda del 5%. El tratamiento que se le da a este gravamen local es totalmente injusto, toda vez que incrementará la carga tributaria a las personas físicas, por lo que debe pugnarse porque este gravamen se pueda acreditar contra el ISR

Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

El mismo Reglamento, en su artículo 265, permite que los funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, siempre que por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por más de 183 días en el año de calendario de que se trate, efectúen las deducciones a que se refiere el

párrafo en comento, aun cuando hayan sido pagadas a personas no residentes en el país.

Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo X de este Título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

En nuestras anteriores ediciones comentábamos la necesidad de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta incluyera como deducciones los gastos de educación, los seguros de vida y gastos médicos, los intereses de créditos hipotecarios, entre otros. A partir de 2002 se incluyeron parcialmente tres conceptos de los que el IMCP planteaba como deducciones: los de la fracción IV (intereses sobre créditos hipotecarios), los de la fracción V (aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro o a planes de retiro) y los de la fracción VI (primas por seguros de gastos médicos). La observación respecto de la necesidad de ampliar los conceptos de deducciones personales subsiste, ya que como tales, deben considerarse todas aquellas partidas que permitan al contribuyente determinar una base que se apegue a su capacidad contributiva.

Adicionalmente, mencionaremos que en relación con la fracción VI de este artículo, relativo a los pagos de primas de seguros de gastos médicos, existe la posibilidad de que el servicio médico sea prestado en el extranjero por las condiciones propias de la póliza, y sea deducible la erogación de la prima pagada.

Especial mención merece el penúltimo párrafo de este artículo, ya que se precisa que los requisitos de las deducciones del Capítulo X de este Título no le son aplicables a las deducciones personales, con lo que se puede, entre otros casos concluir, que resulta factible pagar en efectivo, y los comprobantes no requieren cumplir con tantas formalidades.

No obstante lo anterior debe tenerse presente que los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios (fracción I), y los gastos destinados a la transportación escolar cuando esta sea obligatoria (fracción VII), deberán pagarse mediante cheque nominativo del

contribuyente, transferencias electrónicas 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 o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o el 15% del total de los ingresos, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de las fracciones III y V de este artículo.

Para solucionar en alguna medida los efectos negativos que tuvo la en los contribuyentes la limitante establecida en cuanto a las deducciones personales, de manera general se incrementan los límites de cuatro a cinco salarios mínimos y del 10% al 15% de los ingresos, lo que sea menor, con el propósito de acercar el impuesto por pagar con la capacidad contributiva de los contribuyentes; no obstante la distorsión creada por los límites impuestos continúa.

Un gran acierto de la reforma al artículo comentado que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2016 es que se elimina la limitante para deducir las aportaciones a cuentas personales especiales para el ahorro, primas por seguros de planes de pensiones, lo que comúnmente se conoce como planes personales de retiro PPR's, lo que sin duda promoverá el ahorro a largo plazo y permitirá a las personas físicas planear mejor el retiro

CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL

Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

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	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.40	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.81	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

A partir de 2014 se adicionaron tres nuevos rangos en la tabla anterior, considerando una tasa de impuesto progresiva hasta llegar al 35%.

Los Legisladores consideraron que los niveles de tasas son adecuados puesto que se ubican por debajo del promedio que aplican los países miembros de la OCDE, donde en promedio la tasa marginal máxima es de 42.6%.

Esta medida se intentó justificar bajo el argumento de que tiene el propósito de aumentar la progresividad del impuesto y lograr que las personas que se ubican en el extremo medio y superior del último decil de ingresos contribuyan en mayor medida al financiamiento del gasto público, logrando que la tributación sea más justa y equitativa.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

- I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.
- II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta Ley.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

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.

TÍTULO V

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

SUJETOS DEL IMPUESTO

Artículo 153. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando

teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.

Cuando los residentes en el extranjero obtengan los ingresos a que se refiere el párrafo anterior a través de un fideicomiso constituido de conformidad con las leyes mexicanas, en el que sean fideicomisarios o fideicomitentes, la fiduciaria determinará el monto gravable de dichos ingresos de cada residente en el extranjero en los términos de este Título y deberá efectuar las retenciones del impuesto que hubiesen procedido de haber obtenido ellos directamente dichos ingresos. Tratándose de fideicomisos emisores de títulos colocados entre el gran público inversionista, serán los depositarios de valores quienes deberán retener el impuesto por los ingresos que deriven de dichos títulos.

RMF 2016 3.2.12., 3.2.15., 3.2.16.

Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título y se aplicarán las disposiciones que correspondan con el tipo de ingreso por el cual se pagó el impuesto.

Cuando en los términos del presente Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Para los efectos de este Título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.

El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título, cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento del uso o goce temporal

de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y que estos últimos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en ese país.

RMF 2016 3.18.19., 3.18.2., 3.18.26.

Para los efectos de este artículo, se entenderá por ganancias de capital, los ingresos provenientes de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, así como los provenientes de la enajenación de dichos bienes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará a los terrenos y construcciones adheridas al suelo, siempre que dichos bienes hayan sido otorgados en uso o goce temporal por los fondos de pensiones y jubilaciones citados, durante un periodo no menor de cuatro años antes de su enajenación.

Cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, dichas personas morales estarán exentas, en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación, de dichos fondos en la persona moral, siempre que se cumplan las condiciones previstas en los párrafos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable cuando dichos fondos participen como asociados en una asociación en participación.

RMF 2016 3.18.3., 3.18.26 y 3.18.27.

Para efectos del cálculo del 90% referido en el párrafo anterior, las personas morales que tengan como accionistas a fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, que cumplan con los requisitos establecidos en este artículo, podrán excluir de los ingresos totales, el ajuste anual por inflación acumulable y la ganancia cambiaria que deriven exclusivamente de las deudas contratadas para la adquisición o para obtener ingresos por el

otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o de construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.

No será aplicable la exención prevista en el párrafo sexto de este artículo, cuando la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles esté determinada en función de los ingresos del arrendatario.

No obstante lo dispuesto en este artículo, los fondos de pensiones o jubilaciones del extranjero y las personas morales en las que éstos participen como accionistas estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta en términos de la presente Ley, cuando obtengan ingresos por la enajenación o adquisición de terrenos y construcciones adheridas al suelo que tengan registrados como inventario.

En este artículo se contienen, las disposiciones generales aplicables al Título V, mismas que tienen por objeto definir quiénes son los sujetos a quienes le resultan aplicables las disposiciones del referido Título, así como los ingresos gravados y, la forma en que el ISR es o debe ser pagado a las autoridades fiscales; tales disposiciones generales, se comentan en el mismo orden en el que se establecen en el artículo 153 y a las cuales a continuación nos referimos.

De los sujetos

En el primer párrafo del artículo 153 de la Ley del ISR se precisa que estarán obligados al pago del ISR conforme a las disposiciones contenidas en el Título V de esa Ley, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos cuya fuente de riqueza se sitúe en el territorio nacional, precisándose que en el caso de que dichos residentes en el extranjero cuenten adicionalmente con un establecimiento permanente en el país, únicamente se encontrarán sujetos a las disposiciones del Título V por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México que no sean atribuibles al establecimiento permanente con que cuenten.

De los ingresos

En el artículo que nos ocupa se indica que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito. Asimismo, en esta disposición se establecen dos

casos especiales en los que se considera que existe un ingreso para el residente en el extranjero:

En el primero de ellos, se señala que se considerará que forman parte de los ingresos que se regulan en el Título V, los pagos que se efectúen con motivo de los actos o actividades a que se refiere el mismo Título V (salarios, regalías, intereses, etc.), cuando tales pagos beneficien al residente en el extranjero, inclusive, cuando le eviten una erogación.

En el segundo caso, se precisa que cuando la persona que efectúe los pagos a que se refiere el Título V (salarios, honorarios, etc.), cubra por cuenta del contribuyente el Impuesto Sobre la Renta que al residente en el extranjero corresponda, el importe del impuesto así cubierto se considerará que forma parte de los ingresos gravados por el propio Título V de acuerdo al tipo de ingreso por el cual se pagó el ingreso.

Asimismo, consideramos necesario hacer referencia al significado de los tipos de ingreso gravados por el Título V.

a) Ingresos en efectivo

Este tipo de ingreso quizá sea de los más comunes, en virtud de que las obligaciones de pago se liquidan entregando al acreedor o proveedor de bienes y servicios la cantidad de dinero acordada, es decir, que en estos casos el ingreso se percibe en “numerario”. Ejemplo de lo anterior, sería el pago de honorarios, en la que se cubre en efectivo el importe de los mismos.

b) Ingresos en bienes

Este ingreso se presenta en los casos en que el enajenante o prestador del servicio no recibe efectivo “numerario” como pago por sus bienes o servicios, sino un bien distinto a éste, ya sea bien mueble o inmueble. Por ejemplo, en aquellos casos en que el pago del importe de los intereses derivados de un crédito se cubra mediante la entrega que el acreditado hiciera al acreditante de un número determinado de acciones.

c) Ingresos en servicios

Los ingresos en servicios se presentan en los eventos en que una obligación de pago se solventa, en lugar de efectivo, mediante la prestación de servicios. Ejemplo de ello, sería la prestación de servicios de asesoría legal que un abogado prestara a su arrendador como pago por el arrendamiento de sus oficinas.

Consideramos oportuno señalar que los ingresos en bienes y servicios también son conocidos como “ingresos en especie”, en virtud de que no se percibe efectivo en estos casos.

Respecto de los ingresos en especie, es importante tener en cuenta que para su valuación (determinación en cantidad líquida), habrá que estar a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, en cuyo artículo 17 se establece que cuando se perciban ingresos en bienes o servicios, se considerará el valor de estos conceptos en moneda nacional en la fecha de percepción según las cotizaciones o valores en el mercado y, en caso de que no se tengan tales valores, se considerará su valor de avalúo.

En relación con este tipo de ingresos (especie), es fundamental tener en cuenta que la valuación de los bienes que se reciban como pago deberá ser la referida a la fecha en que los mismos sean percibidos, por lo cual, será necesario distinguir claramente entre el momento en el que un bien es “percibido” (momento en el que jurídicamente se haya transmitido la propiedad del bien) y aquél en el que es “entregado”, en virtud de que su valor no necesariamente tendrá que ser el mismo a tales fechas.

Finalmente, consideramos conveniente señalar que, tratándose de pagos en especie, será necesario tener presente que en algunos casos es aplicable otro tipo de disposiciones legales, las cuales dependerán del bien que se dé en pago, ya que en el caso de bienes inmuebles, será necesario que el residente en el extranjero que lo reciba como tal no se encuentre imposibilitado jurídicamente

para adquirirlo (bienes en zonas prohibidas, playas, fronteras, etc.). Situaciones que en cada caso se tendrán que analizar.

d) Ingresos en crédito

Los ingresos en crédito se presentan cuando la contraprestación pactada no es liquidada por el perceptor del servicio o bien de inmediato, ya sea mediante la entrega de efectivo, de bienes o servicios; sin embargo, ingresa en el patrimonio del enajenante o prestador de un servicio un derecho denominado “derecho de crédito”, por virtud del cual, tendrá la posibilidad de exigir a su contraparte en el plazo establecido el importe de la contraprestación pactada, misma que podrá ser liquidada en efectivo o en especie.

Lo antes expuesto nos lleva a concluir que existe una gran diferencia entre lo que representa un ingreso y una entrada de efectivo, bienes o servicios.

e) Ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales

Las autoridades fiscales tienen la facultad de poder determinar un ingreso presunto a cargo de un residente en el extranjero y, por tanto, sujeto al pago de ISR cuando se den los supuestos a que se refieren los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de la Ley del ISR.

Es importante tener en cuenta que la determinación de un ingreso presunto en los términos de los artículos de referencia sólo será posible cuando éstos sean el resultado del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es decir, de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc. Esto es, que la determinación de tales ingresos presuntos siempre corresponderá a la autoridad fiscal.

Resulta pertinente aclarar que la determinación de ingresos presuntos es aplicable en el caso de que las operaciones celebradas con los residentes en el extranjero se pacten a precios diferentes a los de mercado. Cabe

señalar que las autoridades tienen especial atención en las operaciones que se celebran entre parte relacionadas. En este último caso, es común que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales determinen que la deducción declarada por una persona moral mexicana en operaciones con partes relacionadas sea menor a la que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

f) Pagos que benefician al residente en el extranjero o a otra persona

La Ley del ISR tipifica como un ingreso a favor del residente en el extranjero y, por tanto, gravado, los pagos que se efectúen con motivo de los actos que se regulan en el Título V y que benefician al residente en el extranjero, incluso, cuando le eviten una erogación.

Para que dicha disposición sea aplicable, consideramos que tendrán que presentarse los siguientes supuestos:

- 1. Que los pagos se efectúen con motivo de los actos que grava el Título V; es decir, que deberá existir necesariamente un vínculo entre el pago que se realiza y alguno de los conceptos regulados en el Título V, ya que de no existir dicho vínculo, no se podría tipificar como un ingreso gravado el pago que se haga.*
- 2. Que el pago beneficie al extranjero, incluso, cuando le eviten una erogación.*

En general, consideramos que todo pago beneficia a su perceptor, por lo que en realidad, el aspecto medular radica en que también la Ley tipifica como un ingreso para el residente en el extranjero, los pagos que se hagan cuando éstos le eviten una erogación al residente en el extranjero.

La disposición tiene por objeto evitar prácticas tendientes a evadir el pago del ISR, en virtud de que en estos casos no será necesario, a nuestro entender, que el pago se haga directamente al residente en el extranjero, sino que basta con que el mismo le evite una erogación; sin embargo, seguirá siendo indispensable que se den los supuestos señalados en el punto 1 anterior.

Asimismo, el pago que se haga, en primer lugar, deberá realizarse por el adquirente de los bienes o servicios y, en segundo término, necesariamente deberá estar destinado a absorber una erogación que de origen corresponda cubrir al residente en el extranjero; ya que de haberla cubierto directamente dicho extranjero, lógicamente su importe lo repercutiría en la contraprestación pactada a efecto de recuperar su costo, con lo cual, el ISR sería mayor; por ello, es que decimos que el objeto de esta disposición es el de evitar el uso de prácticas tendientes a evadir el pago del ISR.

No obstante lo anterior, es importante señalar que estas regulaciones aplican sólo en el caso de que originariamente el gasto debía ser incurrido por el residente en el extranjero, por lo que no debería aplicarse al caso de gastos que desde el origen se haya pactado que los debe realizar el residente en México, como podrían ser, a manera de ejemplo, los gastos de viaje. Sin embargo, para estos casos, debe poder demostrarse que efectivamente se pactó así.

g) Impuesto cubierto por cuenta del residente en el extranjero

Como quedó mencionado, el artículo 153 establece que en los casos en que las personas que hagan alguno de los pagos a que se refiere el Título V de la Ley del ISR (honorarios, regalías, etc.), cubra por cuenta del residente en el extranjero el ISR que a éste corresponda por la obtención de tales ingresos, el importe del ISR así cubierto se considerará ingreso atendiendo a la naturaleza del ingreso por el cual se paga el ISR conforme a los ingresos previstos en el propio Título V.

En virtud de lo anterior, es clara la intención del legislador, al querer gravar el importe equivalente al ISR que sea cubierto por cuenta de los residentes en el extranjero, es decir, “impuesto sobre impuesto”, ya que al dársele a tal importe la naturaleza de ingreso de los referidos en el Título V, este importe legalmente podrá ser gravado con la tasa de ISR que corresponda al principal.

La disposición a que hemos hecho referencia obedece a que en muchos de los casos, es una práctica generalizada el que los residentes en el extranjero prestadores de bienes o servicios, como parte de negociaciones, establezcan como requisito el que la contraprestación pactada no se vea afectada por la retención de impuestos, razón por la cual, el contratante se ve en la necesidad de absorber el costo del impuesto que a tales ingresos corresponda. En este caso, será necesario incrementar el importe de la contraprestación deseada por el residente en el extranjero, a efecto de que una vez aplicada la tasa de retención quede libre a su disposición el importe deseado, procedimiento que se conoce como “piramidación” o “gross up”.

Desde luego en estos casos, el importe piramidado sería el valor deducible para quien realiza el pago, ya que a pesar de tratarse de un impuesto, éste toma la naturaleza del tipo de ingreso percibido por el residente en el extranjero.

Momento de causación del impuesto

El artículo 6° del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, en virtud de ello y, atendiendo a que en el primer párrafo del artículo 153 de la Ley del ISR que se comenta señala que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR cuando obtengan ingresos, por tal motivo será en ese preciso momento en el que se realice el hecho generador del impuesto y, por tanto, la causación del impuesto.

En virtud de ello, será necesario que en cada caso se precise el momento en el que el residente en el extranjero perciba los ingresos, ya sea en efectivo, bienes, servicios, crédito, etc., toda vez que el ISR correspondiente se determinará según las disposiciones vigentes en ese momento, aunque sea pagado con posterioridad. En estos casos, hay que tomar en cuenta que este artículo aclara que, en caso de que no exista pago,

el impuesto se causará en el momento de la exigibilidad del precio o contraprestación.

Para estos efectos, aplicaría supletoriamente lo dispuesto en el artículo 2190 del Código Civil Federal, que señala que es exigible una deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Es decir la fecha en que la obligación debe ser satisfecha.

Entero del impuesto causado

En el artículo 153 de la Ley del ISR, se contienen disposiciones adicionales de aplicación general relativas al entero (pago o entrega) del ISR que se cause con motivo de los ingresos a que se refiere el Título V de esa Ley, mismas que se comentan a continuación.

En primer lugar, es necesario señalar que en la gran mayoría de los casos, las disposiciones contenidas en el Título V establecen que el ISR que resulte a cargo de los residentes en el extranjero por la obtención de ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional tendrá que ser retenido y enterado por la persona adquirente o usuaria de los bienes o servicios.

Como resultado de lo anterior, en el artículo de referencia se establece que cuando en los términos del referido Título V se indique que el ISR se pague mediante retención (mayoría de los casos), y la contraprestación no se hubiera efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad.

El contenido de la disposición comentada es el resultado de lo que en nuestro derecho fiscal se denomina como “responsabilidad solidaria en el pago de impuestos”, cuyo objeto fundamental es el de poder garantizar en forma práctica, por parte del Estado, la recaudación de contribuciones.

Como ya quedó apuntado, en el artículo 153 de la Ley del ISR se establece que en aquellos casos en que la contraprestación no se hubiera efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una

cantidad equivalente a la que debió haber retenido en dicho momento.

De conformidad con la literalidad de la disposición de referencia, para que la misma resulte ser aplicable, será necesario que el adquirente o usuario de los bienes o servicios (sujeto pasivo indirecto), no haya cumplido con su contraparte (residente en el extranjero), con la obligación a su cargo, consistente en efectuar el pago de la contraprestación acordada en la fecha prevista (exigibilidad); esta condicionante resulta ser lógica, en virtud de que la retención constituye el descuento que a título de impuesto se hace de una cantidad determinada (contraprestación).

De presentarse esta situación, la disposición que nos ocupa resulta ser clara, en el sentido de que la ausencia en el pago de la contraprestación pactada entre las partes no es causa justificada para que el Gobierno deje de percibir los impuestos que a él correspondan, por lo que no importando tal situación, el retenedor se encontrará obligado al entero de una cantidad equivalente a la que se habría retenido de haberse efectuado oportunamente el pago de la contraprestación acordada..

Un aspecto que resulta importante tomar en cuenta para la determinación del impuesto a enterar, en caso de que no se haya efectuado el pago oportunamente, es el relativo a la fecha de “exigibilidad” de la contraprestación, en atención a que en términos de la disposición que se comenta, el impuesto a determinar será el que corresponda a esa fecha; este aspecto cobra importancia en el caso de los pagos pactados en moneda extranjera o en aquellos casos en que con posterioridad a la fecha de exigibilidad de la contraprestación la tasa de ISR correspondiente sufra variaciones, situación que se comenta en el siguiente punto.

A partir de 1998, la Ley del ISR aclara que la retención del impuesto que se debe efectuar es en la fecha de exigibilidad o en la fecha en que se hubieran efectuado los pagos, lo que ocurra primero; anteriormente, sólo se hacía referencia a la fecha de exigibilidad. Cabe mencionar que el realizar la

retención en la fecha de pago es meramente una precisión que hacía falta incorporar en la legislación, no obstante en la práctica común, se venía desarrollando de esta manera. Para efectos de este Título se entiende por pago, el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.

Conforme al Código Civil Federal, existen cuatro formas de extinción de las obligaciones:

- 1. Compensación (artículo 2185 CC)*
- 2. Confusión de derecho (artículo 2206 CC)*
- 3. De la remisión de la deuda (artículo 2209 CC)*
- 4. De la novación (artículo 2213 CC)*

Determinación del impuesto en caso de contraprestaciones pactadas en moneda extranjera

En el primer párrafo del artículo 20 del CFF se establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional; no obstante, los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda que corresponda, es decir, que los impuestos que deriven por este tipo de pagos siempre se determinarán y enterarán en moneda nacional, con independencia de que el pago respectivo al proveedor de bienes o servicios, etc., se pueda realizar en moneda extranjera, razón por la cual, será necesario aplicar un tipo de cambio determinado para estar en posibilidades de cuantificar el impuesto en moneda nacional.

De hecho, en el propio artículo 153 de la Ley del ISR se prevé esta situación, al señalarse que tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible o se pague la contraprestación.

Ahora bien, en el caso de que las contraprestaciones acordadas sean pagadas puntualmente al residente en el extranjero, y éstas se hayan pactado en moneda extranjera, el impuesto a enterar se determinará considerando el tipo de

cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera según se establece en el tercer párrafo del artículo 20 del CFF.

En el caso de que la contraprestación no se haya cubierto al residente en el extranjero oportunamente, el retenedor se encontrará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido a la fecha de exigibilidad. En este sentido, resulta importante tener en cuenta que la obligación de retener opera, en primer lugar, en el momento en que se efectúen los pagos correspondientes y, en caso de que ello no suceda, se deberá efectuar el entero de una cantidad equivalente a la que debió haberse efectuado en la fecha de la exigibilidad del pago.

Fondos de pensiones y jubilaciones

Los fondos de pensiones y jubilaciones que se encuentren constituidos conforme a la legislación del país de que se trate no estarán obligados al pago del ISR mexicano en los términos establecidos en el Título V de la Ley del ISR por los ingresos que deriven de las inversiones que realicen. Para que esta exención sea aplicable es requisito que tales fondos se encuentren exentos del ISR en su país de origen.

Estos fondos están exentos por ingresos que sean intereses y ganancias de capital y para 1999 se agregaron como exentos los ingresos obtenidos por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional. En este último caso, la exención será aplicable siempre y cuando la contraprestación pactada no esté determinada en función de los ingresos del arrendatario. Lo anterior, de alguna forma trata de evitar prácticas desleales o que se desvíen de los objetivos que deben tener este tipo de fondos.

Llama la atención el penúltimo párrafo del artículo 153, ya que en éste se otorga una exención del ISR a las personas morales residentes en México, cuyos ingresos provengan de actividades inmobiliarias y cuyos accionistas sean fondos de pensiones y jubilaciones. Esta disposición pudiera resultar inconstitucional, pues las personas morales que llevan a cabo actividades similares en territorio nacional cuyos accionistas

no sean fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, no cuentan con dicha exención.

Los fondos de pensiones y jubilaciones tienen su origen en las aportaciones pecuniarias que los patrones hacen en favor de sus trabajadores a un fondo o fideicomiso (aportaciones que en México tiene la característica de ser un concepto de previsión social), para que con tales recursos, llegado el momento, se otorguen en favor de los trabajadores que alcancen una edad determinada (edad avanzada) o que cuando rescindan su relación de trabajo, pero que por su misma edad ya no puedan prestar servicios, una pensión (pago periódico) o jubilación (pago único).

De conformidad con los lineamientos establecidos en las disposiciones fiscales y el artículo 272 del Reglamento de la Ley, dicha exención también será aplicable en aquellos casos en que los fondos de pensiones y jubilaciones a que nos hemos venido refiriendo inviertan en México a través de fondos de inversión (sociedades de inversión); es decir, cuando la inversión no sea realizada directamente por el fondo de jubilación o pensión, sino que ésta se efectúe mediante la adquisición de las acciones que emita una sociedad de inversión, la cual se encargará de invertir los recursos a ella aportados. En estos casos, los ingresos que perciban las sociedades de inversión se encontrarán exentos de ISR mexicano en la proporción en que los multicitados fondos participen en el capital social de los mismos y siempre que dichos fondos estén exentos del pago del ISR conforme a las leyes de sus países de residencia,

SALARIOS

Artículo 154. 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 el país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

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

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

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

En el caso de la fracción VII del artículo 94 de esta Ley, se considerará que se obtiene el ingreso en el año de calendario en el que se haya ejercido la opción de compra de las acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes.

RMF 2016 3.12.1.

Cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses en los términos del séptimo párrafo de este artículo y dichos periodos no coincidan con el año calendario, se aplicarán las tasas previstas en las fracciones anteriores, en función del periodo de doce meses en lugar del año de calendario.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo y el artículo 156 de esta Ley, los contribuyentes podrán garantizar el pago del impuesto sobre la renta que pudiera causarse con motivo de la realización de sus actividades en territorio nacional, mediante depósito en las cuentas a que se refiere la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este artículo, por los ingresos 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.

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 esta Ley, 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.

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.

Sujetos del impuesto

Para los efectos de este artículo, los sujetos del ISR serán aquellas personas físicas que sean residentes en el extranjero y que obtengan ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado cuya fuente de riqueza se ubique en el país.

Tratándose de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio, cuando el servicio se preste en el país.

Esta disposición resulta ser clara, en el sentido de que, por regla general, sólo se considerará que existe fuente de riqueza en el país cuando el residente en el extranjero preste sus servicios en el territorio nacional.

Por lo que respecta al concepto de “salarios”, en la fracción I del artículo 175 de la Ley del ISR se señala que para efectos del Título V de dicha Ley se entenderá por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos a que se refiere el artículo 94 de la propia Ley del ISR, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

Ahora bien, en el artículo 94 de referencia se establece que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado diversos conceptos, de los cuales, podrá observarse que se tipifica como sueldos o ingresos derivados de una relación subordinada, conceptos que en

estricto sentido lo son; sin embargo, también da esta característica a otros conceptos que de conformidad con las disposiciones legales aplicables a cada caso no tienen esa naturaleza.

Base del impuesto

La base es la cantidad a la cual se aplicará la tasa o tarifa para la determinación del impuesto en cantidad líquida.

En este sentido, en el artículo 154 de la Ley del ISR se establece que el impuesto se computará sobre el ingreso obtenido.

En virtud de lo anterior, cuando una persona física residente en el extranjero perciba ingresos de los regulados en el artículo 154 de la Ley del ISR, el importe de tales pagos, sin considerar deducción alguna, será la base para la cuantificación del impuesto.

Tasa de impuesto

En el artículo en comento, se establece una tasa progresiva en función del monto de los ingresos que perciba (exentos, 15 y 30 %), estableciéndose los parámetros para la aplicación de la tasa correspondiente.

El artículo 276 del Reglamento de la Ley, señala que, para determinar el monto de los ingresos a los que se aplica la tasa, se deberán considerar todos los provenientes de la relación laboral que sean atribuibles a la actividad desarrollada en México, incluso los que están exentos para las personas físicas residentes en México de conformidad con el artículo 93 de la Ley del ISR. Sin embargo, para estos efectos debe tomarse en cuenta que los Tratados para evitar la Doble Tributación celebrados por México, generalmente se contiene una cláusula de No Discriminación, que implica que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, lo que implicaría respetar las exenciones que se otorgan a los residentes en México en este caso.

Entero del impuesto

En el propio artículo 154 de la Ley del ISR se indica que el impuesto causado por este tipo de ingresos deberá ser retenido por la persona que realice los pagos en el caso de que sea residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento en México con el que se relacione el servicio, quien deberá efectuar el entero correspondiente ante las autoridades fiscales.

De igual forma, se precisa que, en caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características citadas, será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En la Ley de referencia no se establece la fecha en la que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del CFF de aplicación supletoria; en este artículo se establece que las contribuciones se deberán pagar en las fechas o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y, sólo a falta de disposición expresa, se estará a lo dispuesto en ese artículo, el cual, en su fracción I dispone que en los casos de retención de contribuciones, los retenedores deberán enterar las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de retención.

A partir de 1997 se incorporó en la Ley del ISR una reforma para establecer que cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses y dichos periodos no coincidan con el año de calendario, se aplicarán las tasas de impuesto que correspondan conforme al nivel de ingresos obtenidos en función del periodo de doce meses en lugar del año de calendario.

En otras palabras, el citado artículo 154 tiene por objeto gravar los ingresos que perciban los residentes en el extranjero por la prestación de servicios personales subordinados conforme a la tasa progresiva que les corresponda (exentos, 15 y 30 %) en función de los ingresos obtenidos en un periodo de doce meses, sin importar que

dicho periodo coincida o no con el año de calendario. Hasta 1996, la tasa aplicable a los ingresos en cuestión era determinada conforme al importe obtenido en un año de calendario, por lo que cuando un residente en el extranjero empezaba a trabajar en nuestro país en el transcurso de un año y permanecía en él por meses que comprendían el año siguiente, se beneficiaba doblemente de la exención y de gravar algunos ingresos a la tasa del 15 %, pues al concluir el año de calendario, del cual sólo había laborado una parte, e iniciarse otro se tomaba nuevamente la exención, aprovechando la disposición de que la tarifa se aplicaba por año de calendario.

El Reglamento de la Ley, en su artículo 275, establece las siguientes alternativas, mediante las cuales las personas físicas pueden enterar el impuesto a que se refiere el artículo 154 de la Ley del ISR:

- 1. Mediante retención y entero que efectúe la persona que realiza los pagos de salarios.*
- 2. Mediante entero que realice la persona residente en México en cuyas instalaciones se prestó el servicio personal subordinado.*
- 3. Mediante entero que realice el representante legal del residente en el extranjero.*

En los casos antes citados, el impuesto deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al que corresponda el pago. Asimismo, la opción que se elija no podrá variarse durante el periodo de doce meses en el que se calcula el impuesto correspondiente.

Forma parte de la definición de salarios de fuente mexicana, los obtenidos por la opción de compra de acciones en los términos explicados en la sección de personas físicas de la Ley del ISR.

En el párrafo anterior, el artículo 154 hace referencia a la fracción VII del artículo 94, la cual añade a la definición de salarios de fuente mexicana los que obtengan las personas físicas que ejerzan la opción de comprar acciones otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo independientemente del valor que le sea asignado a dichos

bienes y que sean o no emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

Por lo anterior, se menciona la fecha en que se obtiene el ingreso cuando se ejerza la opción de compra de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes.

Asimismo, se adiciona un párrafo en el que se prevé que los contribuyentes puedan garantizar el pago del impuesto sobre la renta que pudiera causarse con motivo de la realización de sus actividades en territorio nacional, mediante depósito en las cuentas a que se refiere la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación

INGRESOS POR JUBILACIONES PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Artículo 155. Tratándose de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez prevista en la Ley del Seguro Social, las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los ingresos derivados del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

- I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- II. Se aplicará la tasa de 15% sobre 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 de 30% sobre 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 a que se refiere este artículo, deberá realizar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México. 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.

Sujetos del impuesto

Para los efectos de este artículo, los sujetos del ISR serán aquellas personas físicas que sean residentes en el extranjero y que obtengan ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias y otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de la subcuenta del seguro del retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y las provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y los ingresos derivados del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, cuya fuente de riqueza se ubique en el país,

Para los efectos de este artículo, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio, cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

En virtud de lo anterior, cuando una persona física residente en el extranjero perciba ingresos de los regulados en el artículo 155 de la Ley del ISR, el importe de tales pagos, sin considerar deducción alguna, será la base para la cuantificación del impuesto.

Tasa de impuesto

En el artículo en comento, se establece una tasa de aplicación progresiva en función del monto de los ingresos que perciba (exentos, 15 y 30 %), estableciéndose los parámetros para la aplicación de la tasa correspondiente.

Entero del impuesto

En el propio artículo 155 de la Ley del ISR se indica que el impuesto causado por este tipo de ingresos deberá ser retenido por la persona que realice los pagos en el caso de que sea residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México, quien deberá efectuar el entero correspondiente ante las autoridades fiscales. De igual forma, se precisa que, en caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características citadas, será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En el artículo de referencia no se establece la fecha en la que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del CFF de aplicación supletoria, que en el caso que nos ocupa dispone en su fracción I que tratándose de retención de contribuciones, los retenedores deberán enterar las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de retención.

Convenios para evitar la doble imposición

En caso de que la persona que obtenga ingresos de los señalados en este artículo resida en un país con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, deberán aplicarse las disposiciones contenidas en dicho convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas.

Es importante tener presente que cuando se realicen pagos por los conceptos aquí señalados a personas residentes en el extranjero, se precise su país de residencia y, en su caso, si México tiene celebrado con ese país un convenio para evitar la doble tributación, a fin de poder aplicarlo al caso concreto en particular.

A fin de ejemplificar la aplicación de los convenios a los ingresos que nos ocupa, tenemos que, en el convenio celebrado con los Estados Unidos, las pensiones y demás

remuneraciones análogas obtenidas por un residente de ese país que sea el beneficiario efectivo de dichos ingresos con motivo de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en Estados Unidos. En otras palabras, tenemos que las pensiones u otras remuneraciones pagadas por un residente en México a un residente de los Estados Unidos estarán exentas en México y únicamente estarán afectas al pago de impuestos en el país en el cual reside el perceptor del ingreso (Estados Unidos).

Como hemos comentado, para tener derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia en el país de que se trate y cumpla con lo previsto por el artículo 4 de la Ley del ISR.

HONORARIOS

Artículo 156. Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

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 esta Ley.

El impuesto se determinará aplicando la tasa 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.

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

Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este artículo, 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.

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 esta Ley, 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.

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.

Sujetos

Los sujetos del ISR mexicano serán aquellas personas físicas y morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por concepto de honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente cuya fuente de riqueza se sitúe en el territorio nacional.

Cabe señalar que a partir de 1997 se prevé que la obtención de ingresos por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes es también aplicable para las personas morales. Con esta reforma se aclara, a nuestro entender, que también quedan comprendidos en este artículo los pagos que se hagan a sociedades o asociaciones civiles por la prestación de servicios profesionales. Ejemplo de este tipo de servicios serían los prestados por abogados, contadores, doctores, arquitectos, etc.

Fuente de riqueza

Para el caso de honorarios y en general de ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal independiente, según se establece en este artículo, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

Es decir, que de conformidad con tal disposición no existirá fuente de riqueza en México para el prestador del servicio residente en el extranjero cuando el servicio sea prestado fuera de México, y por consiguiente, las cantidades que le sean pagadas, ya sea por una persona física o moral residente en el país o por un establecimiento permanente, se encontrarán libres del ISR mexicano.

Sin embargo, es importante señalar que en el artículo que se comenta se contiene una presunción por parte de las autoridades fiscales que admite prueba en contrario.

Esta presunción consiste en asumir que los servicios personales independientes se prestan totalmente en el territorio nacional cuando las mismas prueben que parte del servicio de que se trate se prestó en el país. Esto es, que en el caso de que las autoridades fiscales comprueben que el residente en el extranjero prestó parte de sus servicios en México, las mismas asumirán que la totalidad del servicio fue prestado en igualdad de circunstancias, con la consecuencia lógica de que la totalidad de los pagos que se realicen al prestador del servicio se encontrarían gravados para efectos del ISR mexicano.

No obstante, la presunción de referencia admite prueba en contrario, consistente en que el contribuyente (prestador del servicio), deberá demostrar cuál fue la parte del servicio que tan sólo se prestó en el territorio nacional, en cuyo caso, la causación del ISR mexicano ya no será sobre la totalidad de los pagos que se hagan, sino única y exclusivamente por los pagos correlativos a los servicios prestados en México.

Respecto de lo anterior, es de señalarse que ni en la Ley del ISR ni en su Reglamento se contienen los parámetros a considerar para efectos de determinar, en este tipo de casos, el honorario que deba corresponder a los servicios prestados

en el país, aspecto que puede ser en algunos casos muy subjetivo; no obstante, consideramos que en cada caso se habrá de atender a la naturaleza del propio servicio para definir sobre bases lógicas esta situación.

Objeto del impuesto

Según se desprende de lo establecido en el primer párrafo del artículo 156 de la Ley del ISR, el objeto del impuesto será la percepción de ingresos por concepto de honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Ahora bien, las presumibles definiciones de los diversos tipos de ingresos que un residente en el extranjero puede obtener de fuente de riqueza situada en el territorio nacional se encuentran obtenidas en el artículo 175 de la Ley del ISR.

Por lo que respecta al concepto de “honorarios”, en la fracción II del artículo de referencia en el que se contiene su definición, al señalar que se consideran ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional, los ingresos a que se refiere el artículo 100 de la Ley del ISR.

Al respecto, consideramos que el legislador fiscal omite establecer una definición específica que se ajuste a las características propias de los residentes en el extranjero, toda vez que el mismo sólo se limita a remitir como definición lo que a su vez se establece en otros ordenamientos de la propia Ley del ISR lo que constituye, en algunos casos, un problema por no ajustarse tales conceptos a un ingreso por servicio personal independiente.

Para efectos del artículo 100 de la Ley del ISR se dará el tratamiento fiscal de honorarios y en general por la prestación de servicios profesionales a las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no correspondan a la prestación de un servicio personal subordinado en los términos del Capítulo I del Título IV de dicha Ley.

Base del impuesto

En el artículo 156 de la Ley del ISR se indica que la base del impuesto se constituirá precisamente por la totalidad de los ingresos que obtenga el residente en el extranjero por la prestación del servicio personal independiente, sin efectuar deducción alguna.

Al efecto, habrá que tener muy en cuenta que la base del impuesto sólo se conformará por los ingresos que obtenga el residente en el extranjero correlativos a los servicios prestados en el país, es decir, que en el supuesto de que se le efectúen pagos por servicios prestados tanto en México como en el extranjero, los pagos correlativos a estos últimos servicios no se encontrarán afectos al pago del ISR mexicano. Sin embargo, como se señaló, se deberá contar con elementos de prueba fehacientes que demuestren cuál fue la parte del servicio que se prestó en nuestro país y el ingreso que le es correlativo, toda vez que en casos como éstos, la Ley del ISR “presume”, salvo que se demuestre lo contrario, que la totalidad de los pagos que se realicen corresponden a servicios prestados en el territorio nacional.

Tasa de impuesto

La tasa aplicable para el caso de ingresos por concepto de honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente será del 25 %, misma que se aplicará al ingreso obtenido sin efectuar deducción alguna.

Entero del impuesto

El impuesto deberá ser retenido por la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en el país con el que se relacione el servicio. De igual forma, se precisa que en caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características citadas, será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En el artículo de referencia no se establece la fecha en la que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del CFF de aplicación supletoria.

En este caso, los retenedores deberán enterar las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de retención.

Obligación de expedir recibos

En el último párrafo del artículo 156 de la Ley del ISR se estipula como obligación a cargo del residente en el extranjero prestador del servicio, la de expedir comprobantes fiscales.

Es conveniente tener en cuenta que la obtención de estos comprobantes fiscales por parte del prestatario es importante, ya que de no hacerlo, su deducción sería objetada por las autoridades fiscales.

Impuesto al valor agregado

El pago de este tipo de honorarios puede dar lugar a la causación del Impuesto al Valor Agregado, mismo que sería a cargo del propio prestatario (cliente); lo anterior resulta ser así en función de lo siguiente:

En primer lugar, es necesario tener en cuenta que en los términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), son contribuyentes de este impuesto aquellas personas que en territorio nacional realicen, entre otros, la importación de bienes o servicios; es decir, que el contribuyente de este impuesto será la persona que importe los bienes o servicios, razón por la cual, para el exportador o prestador de los servicios no habrá efecto fiscal alguno respecto de este impuesto.

Ahora bien, en la fracción V del artículo 24 de esa misma Ley se precisa que para los efectos de la misma se considera como una importación de servicios al país y, por tanto, sujeta al pago del IVA, el aprovechamiento en el territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de esa Ley, siempre que los servicios sean prestados por un no residente en el país, es decir, por un residente en el extranjero.

A su vez, el artículo 14 de la multicitada Ley se refiere a la prestación de servicios independientes; por lo que en tal virtud, podemos concluir que los pagos que haga una persona radicada en el territorio nacional a un residente en

el extranjero por servicios personales independientes dará lugar al pago del IVA en el caso de que los servicios se aprovechen en el país.

Es importante señalar que en el artículo 48 del Reglamento de la Ley del IVA se establece que los servicios a considerar como una importación comprenderán tanto los prestados en el extranjero como los prestados en el país; es decir, que para este impuesto en específico, la base del impuesto se conformará con el importe total de los pagos realizados, no importando que parte de la remuneración retribuya servicios prestados en el extranjero.

Hay que tener en cuenta que en algunos casos, el hecho de que se esté obligado al pago de este impuesto no significa que exista un pago efectivo adicional a realizar por parte del prestatario, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la Ley del IVA y 50 de su Reglamento, el contribuyente (prestatario), tiene derecho a acreditar contra el impuesto a su cargo, una cantidad equivalente a la causada, por lo que el efecto neto es de cero, esto es, se trata de un pago virtual.

No obstante, habrá casos en los que sí se esté obligado al pago de este impuesto y esto será así en aquellos casos en los que el contribuyente no pueda llevar a cabo el acreditamiento del IVA por tener actividades exentas o parcialmente gravadas con las cuales se identifiquen los servicios prestados por el residente en el extranjero.

Convenios para evitar la doble tributación

En caso de que la persona que obtenga ingresos de los señalados en este artículo resida en un país con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, deberán aplicarse las disposiciones contenidas en dicho convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas, así como cumplir con los requisitos previstos en el artículo 4 de la Ley del ISR.

Cuando se realicen pagos por los conceptos aquí señalados a personas residentes en el extranjero, como hemos comentado es importante que se precise su país de residencia y, en su

caso, si México tiene celebrado un convenio para evitar la doble tributación, ya que por mencionar algún ejemplo de los beneficios que brindan dichos convenios, podemos citar el celebrado con los Estados Unidos, mismo que señala que los ingresos que obtenga un residente de este país por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en Estados Unidos. No obstante lo anterior, el citado convenio señala las siguientes excepciones, caso en el cual, dichos ingresos estarían gravados en México. Las excepciones son las siguientes:

- a) El residente en los Estados Unidos tenga en México una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en México los ingresos derivados de servicios realizados en México que sean atribuibles a dicha base fija.*
- b) El residente en Estados Unidos esté presente en México por un periodo o periodos de más de 183 días en un lapso de doce meses; en tal caso, dichos ingresos estarían gravados en México.*

Es importante señalar que para tener derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia en el país de que se trate.

Conforme a diversos tratados para evitar la doble tributación seguirían aplicando las excepciones para no someter a imposición en México los ingresos de los residentes en el extranjero a menos que se configure el supuesto de establecimiento permanente, por lo que para evitar que los servicios que pague un residente en México a un residente en el extranjero califiquen como prestados en México sería necesario aplicar en cada caso los tratados correspondientes ya que éstos no consideran la característica de pagos a partes relacionadas.

Asimismo, en el propio artículo 156 se incorpora una exención para este tipo de ingresos, al señalarse que las

personas físicas residentes en el extranjero que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente realizado en el país no estarán obligados al pago del ISR mexicano cuando los honorarios sean cubiertos por un residente en el extranjero que no tenga un establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el servicio no se relacione con tal establecimiento o incluso, por aquellas instalaciones pertenecientes a dicho extranjero que no sean consideradas como establecimiento en el extranjero en los términos de los artículos 3º, 168 y 170 de la Ley del ISR, y siempre y cuando la estancia en territorio nacional del prestador del servicio tenga una duración menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Es decir, que para que la exención en comento sea procedente será necesario que los honorarios los cubra una persona residente en el extranjero, que los servicios prestados en el país por la persona de que se trate no tengan relación alguna con un posible establecimiento permanente que el extranjero pudiera tener en el país o incluso, con un establecimiento que no se considere permanente y, finalmente, que la estancia en territorio nacional del prestador del servicio no sea mayor a 183 días en un periodo de doce meses. No obstante, mientras que la persona no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera del país, deberá pagar impuesto.

Sin embargo, se aclara que mientras no se demuestre que la persona ha permanecido fuera del país por más de 183 días consecutivos, se deberá pagar el impuesto en términos del artículo 183, lo que implica que deberá hacerse el entero del impuesto en todos los casos y, posteriormente solicitar su devolución, al no poder acreditar que se permaneció fuera del país por más de 183 días en un periodo de doce meses. Con esta disposición se evita el que las personas obtengan ingresos exentos en México por servicios prestados intermitentemente durante el ejercicio, ya que deja sin efecto la exención de la que podían gozar aquellos residentes en el extranjero que en un periodo de doce meses prestaban varias veces sus servicios en México percibiendo sus ingresos del extranjero y en todas sus estancias su periodo de

permanencia en el país era menor a 183 días. Ahora, al no poder acreditar que permanecen fuera del territorio nacional por más de 183 días consecutivos pierden la exención.

A este respecto, la regla del artículo 251 del Reglamento de la Ley, establece que para los efectos del Título V de la Ley del ISR, el cálculo de los 183 días se considerará el día de llegada, el día de partida y los demás días del año incluyendo sábados, domingos, días de descanso obligatorio, días festivos, vacaciones e interrupciones laborales de corta duración como huelgas y permisos por enfermedades.

Por otra parte, se establece que no se considerarán para el cálculo referido los días completos en los cuales no se tenga presencia física en el país ya sea por viajes de trabajo, vacaciones o cualquier otra causa. Cuando se esté presente en el país durante parte de un día se considerará dicho día para el cómputo de los 183 días.

HONORARIOS A CONSEJEROS

Artículo 157. Tratándose de las remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.

Sujetos

Los sujetos del ISR mexicano serán aquellas personas físicas residentes en el extranjero miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole que obtengan ingresos por remuneraciones de cualquier clase, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes, cuya fuente de riqueza se sitúe en el territorio nacional.

Fuente de riqueza

Para el caso de miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, residentes en el extranjero, que obtengan ingresos por remuneraciones de cualquier clase, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes también residentes en el extranjero, según se establece en este artículo, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero por empresas residentes en México.

Objeto del impuesto

Según se desprende de lo establecido en el primer párrafo del artículo 157 de la Ley del ISR, el objeto del impuesto será la percepción de ingresos por concepto de honorarios que reciban administradores, comisarios y gerentes generales, así como las remuneraciones de cualquier índole que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole.

Base del impuesto

En el artículo 157 de la Ley del ISR se establece que la base del impuesto se constituirá precisamente por la totalidad de los ingresos que obtenga el residente en el extranjero por los conceptos antes señalados, sin efectuar deducción alguna.

Tasa de impuesto

La tasa aplicable para el caso analizado será el 25 %, misma que se aplicará al ingreso obtenido sin efectuar deducción alguna.

Entero del impuesto

El impuesto deberá ser retenido por la sociedad que haga los pagos. En el artículo de referencia no se establece la fecha en la que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del CFF de aplicación supletoria; artículo en este se establece que las contribuciones se deberán pagar en las fechas o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y, sólo a falta de disposición expresa, se estará a lo dispuesto en ese

artículo, el cual, en su fracción I, dispone que en los casos de retención de contribuciones, los retenedores deberán enterar las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de retención.

Convenios para evitar la doble tributación

En caso de que la persona obtenga ingresos de los señalados en este artículo resida en un país con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, deberán aplicarse las disposiciones contenidas en dicho convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas y cumplir con lo previsto por el artículo 4 de la Ley del ISR.

El convenio para evitar la doble imposición celebrado con los Estados Unidos, sólo por citar alguno, establece que las participaciones y otras retribuciones similares que un residente en este país obtenga por servicios prestados fuera del mismo como administrador o comisario de una sociedad, como puede ser el caso, residente en México, pueden someterse a imposición en este último (México). Lo anterior significa, en otras palabras, que los ingresos por los conceptos señalados obtenidos por un residente en Estados Unidos provenientes de un residente en México, estarán afectos al pago del impuesto mexicano.

Como podrá observarse, la aplicación del convenio al caso concreto que nos ocupa no modifica la obligación por parte de las personas que hagan los pagos por los conceptos señalados de efectuar la retención del 25 % prevista en el artículo 157 de la Ley del ISR.

Es importante señalar que la persona residente en el extranjero deberá acreditar su residencia en el país de que se trate.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Artículo 158. En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.

También se considerarán ingresos de los que se refiere el párrafo anterior, las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.

Para efectos de los párrafos anteriores, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. En el caso de que quien efectúe los pagos sea un residente en el extranjero, el impuesto lo enterará mediante declaración que presenten ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

RMF 2016 3.18.3.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en los párrafos primero y segundo de este artículo, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal por las contraprestaciones recibidas. Cuando dichos ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien expida el comprobante fiscal y efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior.

En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal 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. 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. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. 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, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean

utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no es aplicable a los bienes muebles a que se refieren los artículos 166 y 167 de esta Ley.

En los ingresos derivados de contratos de fletamento, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las embarcaciones fletadas realicen navegación de cabotaje en territorio nacional. En este caso, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 10% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

Para establecer cuáles son los ingresos que se encuentran gravados conforme a este artículo, debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 175, fracción III, el cual dispone, a la letra, lo siguiente:

Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

...

Otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los referidos en el artículo 114 de esta Ley.

...

Por esta disposición, para saber si un ingreso percibido por un residente en el extranjero se encuentra en los supuestos gravados por este artículo habrá que estar a la integración de los tipos de ingreso que se contienen en el citado artículo 114. A partir de la reforma de 1997, se aclara que este tipo de ingresos también es aplicable para las personas morales.

Adicionalmente, y de acuerdo con el segundo párrafo de este artículo, también se consideran ingresos sujetos al pago del impuesto conforme al mismo, los que obtenga un residente en el extranjero por conceder el uso o goce y cualquier otro derecho sobre un inmueble en el país (distintos del de propiedad), aún en el supuesto de que el ingreso se obtenga por la enajenación o cesión de los citados derechos; es decir, si se obtiene una contraprestación por ceder a un tercero el derecho al uso o goce de un inmueble ubicado en México, también se estará obligado al pago del impuesto conforme a este artículo, sobre dicha contraprestación.

En congruencia con el derecho común, a partir de 2002, los carros de ferrocarril no se consideran bienes inmuebles para efectos del artículo 158.

Conforme a este artículo se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional y, en consecuencia, habrá obligación de pagar el impuesto, cuando el inmueble de que se trate esté ubicado en México.

Por otro lado, se está adicionando al artículo 158 de la Ley del ISR el que 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. Presumiendo, 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. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

En el caso del arrendamiento de bienes muebles se establece que el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. Tratándose de contenedores, remolques 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, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

Finalmente, también se está adicionando el que tratándose de ingresos derivados de contratos de fletamento, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las embarcaciones fletadas realicen navegación de cabotaje en territorio nacional. En este caso, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 10% sobre el ingreso

obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

Por último cabe mencionar que la regla 3.18.5 de la RMF establece una opción de no retención de ISR por concepto de uso o goce temporal de bienes inmuebles a residentes en los Estados Unidos de América. Al respecto nos señala que Las personas que efectúen pagos por concepto de uso o goce temporal de bienes inmuebles a residentes para efectos fiscales en los Estados Unidos de América, podrán dejar de retener el ISR a que se refiere el artículo 158 de la Ley del ISR, siempre que para ello, dichos residentes en el extranjero acrediten que han optado por calcular el impuesto por la citada renta sobre una base neta como si la misma fuera atribuible a un establecimiento permanente de conformidad con el artículo 6, numeral 5 del Convenio celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal, mediante su inclusión en el listado de residentes en el extranjero que hubieren ejercido dicha opción, publicado en la página de Internet del SAT.

Para estos efectos las personas que realicen los pagos por concepto de uso o goce temporal de bienes inmuebles, de conformidad con el párrafo anterior, deberán verificar cada vez que realicen un pago, que el residente para efectos fiscales en los Estados Unidos de América se encuentra en el listado publicado en la página de Internet del SAT.

SERVICIO TURÍSTICO DE TIEMPO COMPARTIDO

Artículo 159. Tratándose de ingresos que correspondan a residentes en el extranjero que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados uno o varios de los bienes inmuebles que se destinen total o parcialmente a dicho servicio.

Para los efectos de este artículo, se consideran como contratos de servicio turístico de tiempo compartido, aquéllos que se encuentren al menos en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Otorgar el uso o goce o el derecho a ocupar o disfrutar en forma temporal o en forma definitiva, uno o varios bienes inmuebles o parte de los mismos que se destinen a fines turísticos, vacacionales, recreativos, deportivos o cualquier otro, incluyendo en su caso, otros derechos accesorios.
- II. Prestar el servicio de hospedaje u otro similar en uno o varios bienes inmuebles o parte de los mismos, que se destinen a fines turísticos, vacacionales, recreativos, deportivos o cualquier otro fin, incluyendo en su caso otros derechos accesorios, durante un periodo específico a intervalos previamente establecidos, determinados o determinables.
- III. Enajenar membresías o títulos similares, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que permitan el uso, goce, disfrute u hospedaje de uno o varios bienes inmuebles o de parte de los mismos, que se destinen a fines turísticos, vacacionales, recreativos, deportivos o cualquier otro.
- IV. Otorgar uno o varios bienes inmuebles, ubicados en territorio nacional, en administración a un tercero, a fin de que lo utilice en forma total o parcial para hospedar, albergar o dar alojamiento en cualquier forma, a personas distintas del contribuyente, así como otros derechos accesorios, en su caso, durante un periodo específico a intervalos previamente establecidos, determinados o determinables.

El o los bienes inmuebles a que se refiere este artículo, pueden ser una unidad cierta considerada en lo individual o una unidad variable dentro de una clase determinada.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido por el beneficiario efectivo residente en el extranjero, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención, el prestatario si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; de lo contrario, 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. Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, podrán optar por aplicar sobre la utilidad obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, siempre que dicho representante tenga los estados

financieros dictaminados, o los contenidos en la declaración informativa sobre su situación fiscal a disposición de las autoridades fiscales.

El ingreso obtenido o la utilidad obtenida a que se refiere el párrafo anterior, serán los que se obtengan de multiplicar el cociente que resulte de dividir el valor de los bienes inmuebles del contribuyente y de sus partes relacionadas ubicados en México, entre el valor de la totalidad de los bienes inmuebles del contribuyente y de sus partes relacionadas, afectos a dicha prestación, por el ingreso mundial obtenido o por la utilidad mundial determinada, antes del pago del impuesto sobre la renta, del residente en el extranjero, según sea el caso, obtenidos por la prestación del servicio turístico de tiempo compartido.

Para los efectos de este artículo, el valor de los bienes inmuebles a que se refiere el párrafo anterior será el contenido en los estados financieros dictaminados o los contenidos en la declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente y de sus partes relacionadas, al cierre del ejercicio inmediato anterior.

El impuesto sobre la utilidad a que se refiere este artículo se enterará por el contribuyente mediante declaración que presentará, en las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Cuando la persona que efectúe los pagos a que se refiere este artículo sea residente en el extranjero, el contribuyente enterará el impuesto mediante declaración que presentará, en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

El artículo en comento grava los ingresos percibidos por residentes en el extranjero que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido. Se especifica que hay fuente de riqueza en territorio nacional, cuando en el país estén ubicados uno o varios de los inmuebles que se destinen total o parcialmente para la prestación del servicio. El artículo establece los supuestos por los cuales debe considerarse que existe un contrato con estas características. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 25 % sobre el ingreso que obtenga el residente en el extranjero sin deducción alguna, el cual deberá ser retenido por el prestatario si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; de lo contrario el contribuyente lo enterará dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

En caso de contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos del artículo 174 de la Ley, podrán optar por aplicar sobre la utilidad obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley (35% a partir de 2013), siempre que dicho representante tenga los estados financieros dictaminados a disposición de las autoridades fiscales.

La utilidad determinada se realizará conforme a la proporción del valor de los inmuebles afectos a dicha actividad que tenga en México, incluyendo sus partes relacionadas, entre al valor total de los inmuebles destinados a la misma actividad a nivel mundial, que tenga el contribuyente y sus partes relacionadas, multiplicada por el ingreso o utilidad mundial determinada por el servicio turístico de tiempo compartido antes del pago de ISR. Se aclara, además, que el valor de los inmuebles será el que señalen los estados financieros dictaminados o los contenidos en la declaración informativa sobre su situación fiscal.

ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

Artículo 160. En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; de lo contrario, 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.

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, y siempre que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la presente Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a

que se refiere el último párrafo del artículo 121 de la misma. Cuando la enajenación se consigne en escritura pública el representante deberá comunicar al fedatario que extienda la escritura, las deducciones a que tiene derecho su representado. Si se trata de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura. En los casos a que se refiere este párrafo se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Dichos fedatarios, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

RMF 2016 3.15.3. y 3.15.6

En las enajenaciones que se consignent en escritura pública no se requerirá representante en el país para ejercer la opción a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna, debiendo enterarlo el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

Tratándose de adquisiciones a título gratuito, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del valor del avalúo del inmueble, sin deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 93, fracción XXIII, inciso a), de esta Ley.

Cuando en las enajenaciones que se consignent en escritura pública se pacte que el pago se hará en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses, el impuesto que se cause se podrá pagar en la medida en que sea exigible la contraprestación y en la proporción que a cada una corresponda, siempre que se garantice el interés fiscal. El impuesto se pagará el día 15 del mes siguiente a aquél en que sea exigible cada uno de los pagos.

En relación con el contenido de este artículo, ameritan comentario los siguientes aspectos:

Para determinar cuáles son los ingresos que se encuentran gravados conforme a este precepto, habrá que estar a lo que dispone el artículo 175 de la Ley en su fracción IV, misma que, a la letra, señala lo siguiente:

Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

...

Enajenación de bienes, los derivados de los actos mencionados en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, inclusive en el caso de expropiación.

Cabe destacar que para obtener la ganancia se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV del Título IV de la Ley, y por su importancia, lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 119 de dicho precepto, dispone lo siguiente:

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades...

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de este artículo (160), existen dos formas distintas de calcular el impuesto, variando tanto la base como la tasa aplicable.

Por regla general, la base del impuesto será la totalidad del ingreso obtenido sin deducción alguna, resultando aplicable la tasa del 25 %.

Se establece, por otro lado, una opción en la cual el impuesto se calcula sobre una base equivalente a la utilidad obtenida en la enajenación del inmueble, misma que se determinará en los términos preceptuados para las personas físicas residentes en México (artículos 121, 122, 123 y demás

relativos); en caso de optarse por la determinación de esta base, la tasa aplicable será del 35 % a partir de del 2014. Para que proceda esta opción se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- *Que el residente en el extranjero tenga un representante en el país, designado en los términos del artículo 208 de la Ley, al momento de efectuarse la enajenación.*
- *Que la operación se consigne en escritura pública, o bien, se trate de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.*

Sin embargo, de acuerdo con el cuarto párrafo de este mismo artículo no se requerirá de representante si la operación se consigna en escritura pública; en consecuencia, sólo se requerirá la designación del representante para poder ejercer esta opción cuando se trate de enajenaciones de inmuebles que no se consignent en escritura pública, o bien, cuando se trate de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para la designación del representante habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 174 de la Ley, cabiendo únicamente insistir en la necesidad de que el representante haya sido designado al momento de realizarse la enajenación.

Se establecen tres formas distintas en que debe pagarse el impuesto, dependiendo de cómo se lleve a cabo la enajenación:

- *A través de retención. En los casos en que el adquirente sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, tendrá la obligación de retener y enterar el impuesto correspondiente.*
- *Por recaudación de un tercero ajeno. En los casos en que la operación se formalice ante notario público, juez, corredor público o cualquier otro fedatario con funciones notariales, tal persona deberá recaudar y enterar el impuesto bajo su responsabilidad.*

- *Pago por el contribuyente. En los demás casos, será el propio contribuyente residente en el extranjero el que tendrá la obligación de enterar directamente el impuesto a su cargo.*

Se reforma el plazo de la obligación que tienen los fedatarios de presentar dentro de los quince días siguiente a que se firme la escritura o minuta, la información respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

En relación con el último párrafo de este artículo, el Reglamento de la Ley, en su artículo 280, establece los requisitos que se deben cumplir para ejercer la opción contenida en dicho último párrafo.

ENAJENACIÓN DE ACCIONES

Artículo 161. Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

Se dará el tratamiento de enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, a la enajenación de las participaciones en la asociación en participación. Para estos efectos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando a través de la asociación en participación de que se trate se realicen actividades empresariales total o parcialmente en México.

LISR 7, 174

En virtud de que las participaciones que se tienen en la asociación en participación no se asimilan a las acciones, según se desprende de lo dispuesto por el artículo 7 de la LISR, se precisa que se le dará el tratamiento de enajenación de acciones a la enajenación de dichas participaciones y por tanto, serán objeto del tributo.

Por otra parte, no se señala el procedimiento a seguir para determinar la utilidad o pérdida derivada de la enajenación de dichos derechos.

Se dará el tratamiento de enajenación de acciones a los ingresos que se deriven de la constitución del usufructo o del uso de acciones o títulos valor a que se refiere el primer párrafo de este artículo, o de la cesión de los derechos de usufructuario relativos a dichas acciones o títulos valor. También se considerarán ingresos comprendidos en este párrafo los derivados de actos jurídicos en los que se transmita, parcial o totalmente, el derecho a percibir los rendimientos de las acciones o títulos valor. En estos casos, los contribuyentes que obtengan ingresos previstos en este párrafo no podrán optar por calcular el impuesto sobre la ganancia, en los términos de este artículo.

Los contribuyentes que enajenen este tipo de bienes al no poder optar por calcular el gravamen sobre la ganancia obtenida, causarán el impuesto a la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna, sin embargo se podrá causar una menor tasa de impuesto por la aplicación del tratado para evitar la doble tributación que en su caso, México tenga celebrado con el país de residencia de quien perciba el ingreso.

El limitar a estos contribuyentes de la opción de calcular el impuesto sobre la ganancia obtenida, ocasionará que aun en el caso de que sufra pérdida en la enajenación, les será retenido el impuesto correspondiente a una tasa del 25%, aun cuando lo podrán acreditar en su país de origen si se lo permite el convenio celebrado con nuestro país.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna.

LISR 171

La retención deberá efectuarse por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México. En caso distinto, 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.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley y sean residentes en el extranjero cuyos ingresos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente de conformidad con esta Ley o no sean residentes en un país en el que rige un sistema de tributación territorial, podrán optar por aplicar sobre la

ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 121 de la misma. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Título IV, Capítulo IV LISR, LISR 174, RLISR 282.

De acuerdo con el artículo 282 del RLISR se establece que la designación del representante en el país que reúna los requisitos que al efecto establece el artículo 174 de la LISR, deberá realizarse a más tardar en la fecha en que se presente o deba presentarse la declaración correspondiente al impuesto causado con motivo de la enajenación de acciones efectuada por el residente en el extranjero

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refieren los párrafos anteriores, deberán presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en los términos que señale el Reglamento de esta Ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales. Asimismo, deberá acompañarse, como anexo del dictamen, copia de la designación del representante legal.

LISR 4, 174, RLISR 215, 282, 283, 284, RMF 2.13.1., 2.13.2., 2.13.3., 2.13.4., 2.13.5., 2.13.6., 2.3.7., 2.13.8., 2.13.9., 2.13.10., 2.13.11., 2.13.12.

El artículo 283 del RLISR libera de la obligación de presentar el dictamen a que alude el párrafo que antecede, en los casos en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre exenta en los términos del tratado para evitar la doble tributación celebrados por México, siempre que los contribuyentes designen un representante en el país y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la misma, aviso de designación del representante mediante escrito libre al que deberá adjuntarse copia de la constancia de residencia del contribuyente residente en el extranjero que realizó la enajenación.

Consideramos que el dictamen fiscal sobre enajenación de acciones continúa siendo válido, toda vez que subsiste el registro de contadores públicos registrados y al hecho de que la Ley remite al reglamento y es en el artículo 215 donde se establece que procederá una retención menor en la medida en que se dictamine la operación y se cumplan los requisitos establecidos para tal efecto.

En el artículo 284 del RLIS se precisa que se estará a lo dispuesto por el artículo 215 del citado Reglamento, salvo por lo que hace a la no retención a que hace referencia el último párrafo de este último artículo, así como en lo relativo al aviso para presentar el aludido dictamen, ya que el mismo deberá estar firmado por el representante del contribuyente, y deberá presentarse ante la autoridad fiscal federal competente que corresponda a su domicilio fiscal, dentro de los quince días siguientes a la presentación de la declaración respectiva o de la notificación de la resolución particular por medio del cual se autorice diferir el impuesto causado con motivo de la enajenación de acciones de que se trate.

Adicionalmente, el dictamen deberá entregarse a la autoridad competente, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que se presentó o debió haberse presentado la declaración del impuesto por la operación de que se trate o de la notificación a que se alude en el párrafo anterior.

Por último, a través de la RMF se regula todo lo relacionado con el dictamen fiscal y el de enajenación de bienes.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, el contador público deberá informar en el dictamen el valor contable de las acciones que se enajenan, señalando la forma en que consideró los elementos a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 179 de esta Ley, en la determinación del precio de venta de las acciones enajenadas.

LISR 179 frac. I inciso e)

En este supuesto, el Contador Público está obligado a informar en el dictamen el valor contable de las acciones que se enajenan y las consideraciones realizadas sobre los

elementos que tomó en cuenta para determinar el precio de venta de las acciones, partiendo de:

- a) Capital contable actualizado*
- b) Valor presente de las utilidades*
- c) Flujos de efectivo*
- d) Cotizaciones bursátiles*

Cuando el contador público no dé cumplimiento a lo dispuesto en este artículo, se hará acreedor a las sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de ingresos por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas que se realice a través de las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la Ley del Mercado de Valores, y siempre que dichas acciones sean de las que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales, o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, o títulos que representen dichas acciones o índices accionarios que se enajenen en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, incluidas las enajenaciones que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital señaladas en el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas o en mercados de derivados reconocidos en términos de la citada Ley o a índices accionarios que representen a las citadas acciones, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará el intermediario del mercado de valores, aplicando la tasa del 10% sobre la ganancia proveniente de la enajenación de dichas acciones o títulos. Para estos efectos, la determinación de la ganancia proveniente de la enajenación de acciones o títulos, se realizará por cada transacción, utilizando el procedimiento de cálculo establecido en los párrafos tercero y cuarto del artículo 129 de esta Ley, según corresponda, sin deducir las pérdidas a que se refiere el párrafo noveno de dicho artículo.

LISR Art. Noveno Transitorio frac XXXII

Acorde con las modificaciones realizadas para las personas físicas residentes en México, se establece que los residentes en el extranjero deberán pagar el impuesto a la tasa del 10% sobre la ganancia obtenida por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas y realizadas a través de

bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en términos de la Ley del Mercado de Valores, o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, o títulos que representen dichas acciones o índices accionarios que se enajenen en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, incluyendo las que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital.

Para determinar la ganancia se deberá utilizar el mismo procedimiento de cálculo establecido para las personas físicas residentes en México, mas no podrán deducir las pérdidas que en su caso se generen conforme al mismo.

A través del artículo Noveno transitorio fracción XXXII se establecen un tratamiento diverso para determinar la ganancia o pérdida derivada de la enajenación de ciertos títulos, acciones o valores realizadas en bolsa de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, el cual consiste en disminuir del precio de venta de las acciones o títulos, disminuido de las comisiones por intermediación pagadas por su enajenación, el valor promedio de adquisición que resulte de los últimos veintidós precios de cierre de dichas acciones o títulos inmediatos anteriores a la entrada en vigor de la Ley. Se señala que si los últimos veintidós precios de cierre son inhabituales respecto del comportamiento de las acciones de que se trate en los seis meses anteriores respecto del número y volumen de operaciones, así como de su valor, en lugar de considerar los veintidós últimos precios de cierre se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores. Quienes opten por este último procedimiento, el valor promedio de adquisición de las acciones o títulos podrá actualizarse desde el 31 de diciembre de 2013 hasta el mes inmediato anterior a la fecha de la primera enajenación.

Para efectos del pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, el intermediario del mercado de valores efectuará la retención y entero del impuesto que corresponda ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectúe la enajenación correspondiente. La retención o el entero del impuesto que se efectúe

tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto por la ganancia derivada de dicha enajenación. No se estará obligado al pago del impuesto por la enajenación cuando el contribuyente sea residente en un país con el que se tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición. Para estos efectos, el contribuyente deberá entregar al intermediario un escrito bajo protesta de decir verdad, en el que señale que es residente para efectos del tratado y deberá proporcionar su número de registro o identificación fiscal emitida por autoridad fiscal competente. En caso de que el residente en el extranjero no entregue esta información, el intermediario deberá efectuar la retención que corresponda en términos del párrafo anterior.

Lo dispuesto en el párrafo noveno y décimo no será aplicable a los casos previstos en el último párrafo del artículo 129 de esta Ley. En dichos casos se deberá aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley sobre la ganancia obtenida, que se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 121 de la misma.

LISR 121,152.

Los residentes en el extranjero no estarán obligados al pago de este impuesto cuando residan en un país con el que se tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición.

Se establece que en lugar de aplicar lo anterior, se deberá pagar el impuesto a la tasa del 35% sobre la ganancia obtenida en la enajenación, en los siguientes casos:

- a) En la enajenación de acciones o títulos que no se consideren colocados entre el gran público inversionista, o en la celebración de operaciones cuya adquisición no se haya realizado en mercados reconocidos.*
- b) Cuando en un período de 24 meses se enajene, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, el 10% o más de las acciones pagadas por la sociedad emisora.*
- c) Cuando en un período de 24 meses se enajene, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas el control de la sociedad emisora.*

d) Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas, así como las efectuadas en ellas como operaciones de registro o cruces protegidos, que impidan que los enajenantes acepten ofertas más competitivas.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando se enajenen las acciones obtenidas del canje efectuado, si las acciones de las sociedades fusionadas o escidentes se encuentran en cualquiera de los supuestos anteriores

En el caso de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión de renta variable, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará la distribuidora de acciones de sociedades de inversión, aplicando la tasa del 10% sobre la ganancia proveniente de dicha enajenación. La determinación de la ganancia proveniente de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión de renta variable se realizará de conformidad con lo establecido en el artículo 88 de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el párrafo sexto de dicho artículo. La retención o el entero del impuesto que se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto por la ganancia derivada de dicha enajenación. En el caso de sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 79 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en el artículo 166 de la misma.

LISR 129. RMF 3.18.7.

Tratándose de acciones emitidas por sociedades de inversión de renta variable, también se establece que los residentes en el extranjero deberán pagar el impuesto a la tasa del 10% sobre la ganancia obtenida por su enajenación; para determinar dicha ganancia se deberá utilizar el mismo procedimiento de cálculo establecido para las personas físicas residentes en México, sin deducir las pérdidas que en su caso se generen conforme a dicho procedimiento.

En los casos señalados, el impuesto pagado a la tasa del 10% tendrá el carácter de pago definitivo.

Por último, la regla 3.18.7. señala que para los efectos de la retención y entero del impuesto previstos en el artículo 161, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, los residentes en el extranjero que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión

de renta variable, así como las distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 161, décimo primer párrafo de dicha Ley, cuando el titular de la cuenta sea residente en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición y siempre que:

- I. Los activos objeto de inversión de renta variable de la sociedad de inversión de renta variable de que se trate, sean de los comprendidos en el artículo 129, primer párrafo de la Ley del ISR y,*
- II. El titular de la cuenta entregue a la distribuidora de acciones de sociedades de inversión un escrito, bajo protesta de decir verdad, en el que señale que es residente para efectos del tratado, y proporcione su número de registro o identificación fiscal emitida por autoridad fiscal competente.*

En caso de que no se cumpla lo dispuesto en las fracciones anteriores, el residente en el extranjero estará obligado al pago del impuesto, el cual se pagará mediante retención que efectuará la distribuidora de acciones de sociedades de inversión en los términos del artículo 161, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR.

En el caso de adquisición por parte de residentes en el extranjero de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, las autoridades fiscales podrán practicar avalúo de la operación de que se trate y si éste excede en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente, en cuyo caso se incrementará su costo por adquisición de bienes con el total de la diferencia citada. El impuesto se determinará aplicando, sobre el total de la diferencia sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, debiéndolo enterar el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales, con la actualización y los recargos correspondientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable independientemente de la residencia del enajenante.

LISR 152

En términos generales este párrafo reconoce que existe un ingreso por adquisición, al igual que en personas físicas, cuando el residente en el extranjero adquiera los mencionados bienes por debajo de su valor de mercado; este supuesto solo se dará en el caso de que la autoridad en uso de sus facultades de comprobación, practique avalúo de los bienes objeto de enajenación y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada; el total de la diferencia resultante será ingreso para el adquirente, en cuyo caso esta diferencia se adicionará al costo de adquisición del bien de que se trate. El impuesto se determinará aplicando al monto de la aludida diferencia sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, siendo ésta del 35%, lo cual puede resultar excesiva si la diferencia determinada por el SAT no es importante, toda vez que dicha tasa aplica sobre los ingresos que excedan a los tres millones.

El impuesto que le determine el SAT al residente en el extranjero, deberá enterarlo ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a su notificación, llama la atención el hecho de que será el propio residente en el extranjero quien deba pagar el gravamen, por lo que pudiera dejar de hacerlo o bien, se le dificulte realizar el pago ya que lo más probable es que no cuente con las claves para realizarlo vía electrónica.

En las adquisiciones a título gratuito, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el valor total de avalúo de las acciones o partes sociales, sin deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 93, fracción XXIII, inciso a), de esta Ley.

LISR 93 frac XXIII

Es de llamar la atención que en tratándose de adquisiciones de acciones o partes sociales a título gratuito, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% al valor total del avalúo, sin deducción alguna; por el contrario, cuando existe una diferencia superior al 10% entre el valor de avalúo y el

monto de la operación, se aplica la tasa del 35%, tal como lo comentamos anteriormente.

Por otra parte, se excluye del gravamen únicamente a las donaciones entre cónyuges o los perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, sin importar su monto, al aludir solo al inciso a) de la fracción XXIII del artículo 93; por tanto, las donaciones que perciban los ascendientes de sus descendientes estarán gravados.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.

RLISR 270

Mediante la disposición reglamentaria se establecen los requisitos a cumplir para que los bonos, obligaciones y otros títulos de crédito se consideren colocados entre el gran público inversionista

Tratándose de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un grupo, las autoridades fiscales podrán autorizar el diferimiento del pago del impuesto derivado de la ganancia en la enajenación de acciones dentro de dicho grupo. En este caso, el pago del impuesto diferido se realizará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se efectúe una enajenación posterior con motivo de la cual las acciones a que se refiera la autorización correspondiente queden fuera del grupo, actualizado desde que el mismo se causó y hasta que se pague. El valor de enajenación de las acciones que deberá considerarse para determinar la ganancia será el que se hubiese utilizado entre partes independientes en operaciones comparables, o bien tomando en cuenta el valor que mediante avalúo practiquen las autoridades fiscales.

RLISR 281, RMF 2.13.1., 2.13.2., 2.13.3., 2.13.4., 2.13.5., 2.13.6., 2.3.7., 2.13.8., 2.13.9., 2.13.10., 2.13.11., 2.13.12.

El artículo 281 del RLISR establece que para efectos de la autorización de diferimiento del impuesto causado en la transmisión de acciones, será necesario que el contribuyente presente un dictamen por contador público registrado ante las autoridades fiscales, el cual deberá contener la

información que se incluye en el dictamen por enajenación de acciones realizado entre partes relacionadas, al capital contable actualizado, valor presente de las utilidades, flujos de efectivo y cotizaciones bursátiles

Las autorizaciones a que se refiere este artículo solamente se otorgarán con anterioridad a la reestructuración, y siempre que la contraprestación que derive de la enajenación, únicamente consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que trasmite, así como que el enajenante o el adquirente no estén sujetos a un régimen fiscal preferente o residan en un país con el que México no tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria. Si el enajenante o el adquirente residen en un país con el que México no tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria, se podrá obtener la autorización a que se refiere este párrafo, siempre que el contribuyente presente un escrito donde conste que ha autorizado a las autoridades fiscales extranjeras a proporcionar a las autoridades mexicanas información sobre la operación para efectos fiscales. La autorización que se emita de conformidad con lo dispuesto en este párrafo quedará sin efectos cuando no se intercambie efectivamente la información mencionada que, en su caso, se solicite al país de que se trate. Las autorizaciones a que se refiere este párrafo, podrán estar condicionadas al cumplimiento de los requisitos que para tal efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

LISR 24,176, CFF 17K, 18 y 18-A

Como se mencionó anteriormente, la autorización deberá obtenerse previamente a realizar la reestructura de las sociedades, para lo cual, los requisitos y documentación necesarios para tal fin serán los siguientes:

- a) Organigrama del grupo donde se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que lo integren antes y después de la reestructuración.*
- b) Los certificados de tenencia accionaria firmados, bajo protesta de decir verdad, por los representantes legales de las sociedades que integren el grupo que se reestructura, debidamente apostillados o legalizados, según sea el caso.*
- c) Los certificados de residencia de las sociedades enajenantes y adquirentes que intervienen en la*

reestructura expedidos por la autoridad competente del país en el que residan para los efectos fiscales.

- d) *Declaratoria del representante legal de la sociedad emisora de las acciones objeto de la autorización a que se refiere dicho artículo en el que asuma la obligación de informar a la autoridad fiscal, de cualquier cambio en su libro de accionistas, obligación que deberá cumplirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de inscripción de dicho cambio, siempre que éste se efectúe dentro de un plazo de doce meses siguientes a la fecha de la autorización para diferir el impuesto, en los términos del citado artículo y, en su caso, de no haberlo, así señalarlo bajo protesta de decir verdad, dentro del citado término de doce meses.*

Tratándose de las reestructuraciones antes referidas, el contribuyente deberá nombrar un representante legal en los términos de este Título y presentar, ante las autoridades fiscales, un dictamen formulado por contador público registrado ante dichas autoridades, en los términos que señale el Reglamento de esta Ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales. Asimismo, el contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se considera grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de una misma persona moral en por lo menos 51%.

El contribuyente autorizado deberá presentar ante la autoridad competente la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización no han salido del grupo de sociedades. Dicha información deberá presentarse dentro de los primeros 15 días del mes de marzo de cada año, posterior a la fecha en la cual se realizó la enajenación, durante todos los años en que dichas acciones permanezcan dentro de dicho grupo. Se presumirá que las acciones salieron del grupo si el contribuyente no cumple en tiempo con lo dispuesto en este artículo.

LISR 190, RLISR 287

De conformidad con el artículo reglamentario 287, la documentación que deberá presentar el contribuyente a fin de

comprobar que las acciones objeto de autorización de diferimiento no han salido del grupo, consiste en lo siguiente:

- a) Certificados de tenencia accionaria de la sociedad emisora de las acciones objeto de la autorización así como de las sociedades que integren el grupo al que pertenece, firmados bajo protesta de decir verdad, por sus representantes legales debidamente acreditados ante la autoridad, actualizados a diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la información a que hace referencia el penúltimo párrafo del artículo 190 de la Ley.*
- b) Organigrama del grupo al que pertenecen las sociedades objeto de la autorización, en el que se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades del grupo y, en particular, la de las emisoras objeto de la autorización, actualizado a diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la información a que hace referencia el penúltimo párrafo del artículo 190 de la Ley.*

Cuando de conformidad con los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, no se pueda someter a imposición la ganancia obtenida por la enajenación de acciones, como resultado de una reorganización, reestructura, fusión, escisión u operación similar, dicho beneficio se otorgará mediante la devolución en los casos en que el contribuyente residente en el extranjero no cumpla con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

RLISR 289

De acuerdo al artículo 289 del RLISR, el residente en el extranjero que enajene acciones emitidas por una sociedad residente en México, deberá presentar aviso ante la autoridad fiscal, dentro del mes anterior al que se efectúe dicha enajenación, en el que informe sobre la reorganización, reestructura, fusión escisión u operación similar que llevará a cabo.

En tratándose de reorganización o reestructura, así como de fusión, escisión u operación similar que sean parte de dicha

reestructura o reorganización, se deberá acompañar al mencionado aviso la siguiente documentación:

- a) Organigrama del grupo donde se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que lo integren antes y después de la reestructuración.*
- b) Los certificados de tenencia accionaria firmados, bajo protesta de decir verdad, por los representantes legales de las sociedades que integren el grupo que se reestructura, debidamente apostillados o legalizados, según sea el caso.*
- c) Los certificados de residencia de las sociedades enajenantes y adquirentes que intervienen en la reestructura expedidos por la autoridad competente del país en el que residan para los efectos fiscales.*

Si solo se trata de fusiones o escisiones u operaciones similares que no impliquen una reestructuración o reorganización, únicamente se deberán anexar los certificados de residencia de las sociedades enajenantes y adquirentes que intervienen en la reestructura expedidos por la autoridad competente del país en el que residan para los efectos fiscales.

Las entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que participe en su capital social el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Banco de México, podrán pagar el impuesto sobre la renta que se cause por la enajenación de acciones o títulos valor a que se refiere este artículo, con base en la ganancia determinada en los términos del sexto párrafo de este artículo, siempre que se cumpla con lo previsto en este precepto.

INTERCAMBIO DE DEUDA PÚBLICA POR CAPITAL

Artículo 162. Tratándose de operaciones de intercambio de deuda pública por capital, efectuadas por residentes en el extranjero distintos del acreedor original, se considerará que la fuente de riqueza correspondiente al ingreso obtenido en la operación está ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna. La retención del impuesto

correspondiente la efectuará el residente en México que adquiera o pague el crédito.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa del 40% sobre la ganancia obtenida que se determinará disminuyendo del ingreso percibido el costo de adquisición del crédito o del título de que se trate. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. En el caso de créditos denominados en moneda extranjera la ganancia a que se refiere este párrafo se determinará considerando el ingreso percibido y el costo de adquisición en la moneda extranjera de que se trate y la conversión respectiva se hará al tipo de cambio del día en que se efectuó la enajenación.

La opción prevista en el párrafo anterior sólo se podrá ejercer cuando los ingresos del enajenante de los títulos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente o no resida en un país en el que rija un sistema de tributación territorial.

Para efectos de este artículo, el concepto deuda pública resulta de primordial importancia por existir una definición legal del mismo, en virtud de lo cual, el objeto del gravamen queda perfectamente delimitado y no cabe hacer una interpretación extensiva del mismo para aplicarse en caso distinto.

En efecto, la Ley General de Deuda Pública dispone, en su artículo 1º lo siguiente:

Para los fines de esta Ley, la deuda pública está constituida por las obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de financiamientos y a cargo de las siguientes entidades:

- I. El Ejecutivo Federal y sus dependencias.*
- II. El Gobierno del Distrito Federal.*
- III. Los organismos descentralizados.*
- IV. Las empresas de participación estatal mayoritaria.*

V. Las instituciones de banca de desarrollo, las organizaciones nacionales auxiliares de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de fianzas.

VI. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones II a V y VII de este artículo, y

VII. Las empresas productivas del Estado y sus empresas productivas subsidiarias.

Por otro lado, resulta complemento indispensable señalado en el artículo 2º de la misma Ley, el cual establece, a la letra, lo siguiente:

Para efectos de esta Ley se entiende por financiamiento la contratación dentro o fuera del país, de créditos, empréstitos o préstamos derivados de:

I. La suscripción o emisión de títulos de crédito o cualquier otro documento pagadero a plazo.

II. La adquisición de bienes, así como la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos.

III. Los pasivos contingentes relacionados con los actos mencionados.

IV. La celebración de actos jurídicos análogos a los anteriores.

De esta forma, cuando el artículo que se comenta se refiere a deuda pública, debe entenderse que únicamente lo hace respecto de los conceptos que se señalan en la Ley General de Deuda Pública, supletoria en materia fiscal federal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º del CFF.

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos segundo, tercero y cuarto de este artículo, existen dos formas distintas de calcular el impuesto, variando tanto la base como la tasa aplicable.

Por lo general, la base del impuesto será el monto total de la operación sin deducción alguna, resultando aplicable la tasa del 25 %.

Se establece, por otro lado, una opción en la cual el impuesto se calcula sobre una base equivalente a la utilidad obtenida en el intercambio de deuda pública por capital, calculándola disminuyendo del ingreso percibido el costo de adquisición del crédito o título de que se trate; en caso de que se opte por la determinación de esta base, la tasa aplicable será del 40 %. Para que proceda esta opción se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el residente en el extranjero tenga un representante en el país, designado en los términos del artículo 174 de la Ley.*
- Que los ingresos del enajenante extranjero no estén sujetos a un régimen fiscal preferente ni dicho enajenante resida en un país en el que rija un sistema de tributación territorial.*

La disposición prevé todas las modificaciones que en su momento fueron hechas al Título VI de la Ley del ISR en relación con los ingresos de fuente extranjera, en donde el objetivo principal es gravar en México, para los residentes en el país, los ingresos percibidos de inversiones efectuadas en el extranjero desde que los mismos se devengan o generan aunque no se hayan percibido, basándose ahora no en la ubicación de las inversiones sino en la percepción de los ingresos independientemente del sitio de donde provengan.

RETENCIÓN A EXTRANJEROS POR INGRESOS PROVENIENTES DE OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Artículo 163. Tratándose de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país y sean referidas a acciones o títulos valor de los mencionados en el artículo 161 de esta Ley.

Para efectos del párrafo anterior, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre la ganancia que perciba el residente en el extranjero proveniente de la operación financiera derivada de que se trate, calculada en los términos del artículo 20 de esta Ley. La retención o el pago de este

impuesto, según sea el caso, deberá efectuarse por el residente en el país o por el residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, salvo en los casos en que la operación se efectúe a través de un banco o por casa de bolsa residentes en el país, en cuyo caso el banco o la casa de bolsa deberán efectuar la retención que corresponda.

Para efectos de la retención, pago y entero del impuesto sobre las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, se aplicará lo dispuesto en los párrafos décimo y décimo primero del artículo 161 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refieren los dos primeros párrafos de este artículo, cuyos ingresos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente y que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre la ganancia obtenida en los términos del artículo 20 de la misma, que resulte de las operaciones efectuadas durante el mes, disminuida de las pérdidas deducibles, en su caso, de las demás operaciones realizadas durante el mes por el residente en el extranjero con la misma institución o persona, de conformidad con lo establecido en el artículo 146 de esta Ley. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención.

El residente en el extranjero podrá aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, aun cuando no tenga representante legal en el país, si su contraparte en la operación, es residente en México, siempre que este último entere el impuesto que corresponda y obtenga la información necesaria para determinar la base del impuesto. Para aplicar lo dispuesto en este párrafo, el residente en México deberá manifestar por escrito a las autoridades fiscales su decisión de asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto causado.

Cuando la operación financiera derivada de capital se liquide en especie con la entrega por el residente en el extranjero de las acciones o títulos a

que esté referida dicha operación, se estará a lo dispuesto en el artículo 161 de esta Ley por la enajenación de acciones o títulos que implica dicha entrega. Para los efectos del cálculo del impuesto establecido en dicho artículo, se considerará como ingreso del residente en el extranjero el precio percibido en la liquidación, adicionado o disminuido por las cantidades iniciales que hubiese percibido o pagado por la celebración de dicha operación, o por la adquisición posterior de los derechos u obligaciones contenidos en ella, actualizadas por el periodo transcurrido entre el mes en que las percibió o pagó y el mes en el que se liquide la operación. En este caso, se considera que la fuente de riqueza del ingreso obtenido por la enajenación se encuentra en territorio nacional, aun cuando la operación financiera derivada se haya celebrado con otro residente en el extranjero.

Cuando no ocurra la liquidación de una operación financiera derivada de capital estipulada a liquidarse en especie, los residentes en el extranjero causarán el impuesto por las cantidades que hayan recibido por celebrar tales operaciones, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 25% o la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, según corresponda conforme a lo establecido en la misma. El residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, con quien se haya celebrado la operación, deberá retener el impuesto. Para el cálculo de este impuesto, las referidas cantidades se actualizarán por el periodo transcurrido desde el mes en el que se perciban y hasta el mes en el que venza la operación. El residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en México, deberá enterar dicho impuesto a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al mes en el que venza la operación.

RISR 288

Cuando un residente en el extranjero adquiera fuera de las bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de los mercados reconocidos a que se refiere la fracción I del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, títulos que contengan derechos u obligaciones de operaciones financieras derivadas de capital que sean de los colocados entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, en un precio inferior en un 10% o más al promedio de las cotizaciones de inicio y cierre de operaciones del día en que se adquieran, la diferencia se

considerará como ingreso para el residente en el extranjero adquirente de esos títulos.

RMF 2016 3.2.12

Para los efectos de este Título se considera interés, tratándose de operaciones financieras derivadas de deuda a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, así como de las operaciones financieras a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, la ganancia que se determine conforme a los siguientes párrafos. En este caso, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país y la operación sea atribuible a dicho establecimiento permanente. Se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando las operaciones financieras derivadas de deuda que se realicen entre residentes en el extranjero se liquiden con la entrega de la propiedad de títulos de deuda emitidos por personas residentes en el país.

RMF 2016 2.1.12, 3.2.7., 3.9.8

Para efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando a la ganancia que resulte de la operación financiera derivada de deuda de que se trate, calculada en los términos del artículo 20 de esta Ley, la tasa que corresponda en términos del artículo 166 de la misma. En el caso en que la operación se liquide en especie, será aplicable la tasa de retención del 10%. En el caso de las operaciones financieras a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, el impuesto se calculará sobre los ingresos percibidos en los mismos términos establecidos en dicho artículo aplicando la tasa que corresponda en términos de este Título. El impuesto a que se refiere este párrafo se pagará mediante retención que se efectuará por la persona que realice los pagos.

RMF 2016 3.18.17

Para los efectos de este artículo, también se considera que una operación financiera derivada de deuda se liquida en efectivo, cuando el pago de la misma se realiza en moneda extranjera.

RMF 2016 2.1.12

Lo previsto en el décimo párrafo de este artículo, será aplicable a la ganancia derivada de la enajenación de los derechos consignados en tales operaciones, o a la cantidad inicial recibida por celebrar la operación cuando no se ejerzan los derechos mencionados.

En el caso de operaciones financieras derivadas de deuda, liquidables en efectivo, el impuesto se calculará aplicando a la ganancia obtenida en dichas operaciones, sin actualización alguna, la tasa que corresponda de acuerdo con el décimo párrafo de este artículo al beneficiario efectivo de la operación.

Para determinar los intereses a favor del residente en el extranjero y su impuesto respectivo, en el caso de operaciones financieras derivadas de deuda en las que durante su vigencia se paguen periódicamente diferencias en efectivo, podrán deducirse de las cantidades que cobre el residente en el extranjero las diferencias que él haya pagado al residente en el país.

RMF 2016 3.2.7 y 3.18.8

No se pagará el impuesto a que se refiere este artículo, tratándose de operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México o cualquier otro que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, colocados en México entre el gran público inversionista, o que además de estar referidas a dicha tasa o títulos, lo estén a otra tasa de interés, o a otros subyacentes que a su vez se encuentren referidos a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio o a cualquiera de los títulos antes mencionados, o a esta tasa o títulos y a otras tasas de interés, siempre que se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos, en los términos de las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

RMF 2016 3.2.7, 3.2.12 y 3.18.9

En el caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de las ganancias provenientes de las operaciones financieras derivadas a las que se refiere el párrafo anterior, los socios liquidadores no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

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

extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS

Artículo 164. En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

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.

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 esta Ley, se efectuará disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta. Dichos saldos se determinarán 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 esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán 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. El 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 primer párrafo del artículo 9 de esta 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 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 artículo 9 de la citada Ley.

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 esta Ley, a excepción del párrafo primero.

La cuenta de remesas de capital a que se refiere este artículo se adicionará con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes. El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de

cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.

- 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 aquéllos 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 prevista en este artículo.

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. 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 de este artículo, 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.

Para los efectos de las fracciones II y III de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.

En el caso de la retención del impuesto sobre la renta por pagos al extranjero, se debe considerar lo establecido en los tratados fiscales para evitar la doble tributación celebrado entre México con diversos países. Es decir, si bien la regla general es que debe efectuarse una retención del 10% por los dividendos o utilidades distribuidos por parte de personas morales, es muy relevante analizar si el residente en el extranjero perceptor del dividendo reside en un país con tratado de tal suerte que el impuesto del 10% baje o se elimine.

¿Qué son los dividendos?

Se conoce como reparto de dividendos al proceso de distribuir una parte de las ganancias anuales de la empresa, en el caso de que existan. Este proceso lo lleva a cabo la Asamblea de Accionistas, quien a su vez indica la periodicidad y forma de pago de los mismos. El dividendo se otorga en proporción a la cantidad de acciones que tenga la empresa.

¿Cómo se cobran los dividendos?

Existen dos formas de cobro de dividendos:

- *En efectivo, donde significa una reducción del patrimonio de la sociedad*
- *Con acciones de la compañía, donde se puede denominar, capitalización de resultados, puesto que aumenta el capital social de la empresa*

¿Es posible combinar el cobro en acciones con el efectivo?

Sería posible combinarlos, lo único que habría que hacer sería comunicar a su entidad financiera qué cantidad desea percibir en efectivo y qué parte en acciones. La retención fiscal se aplicará sobre aquella parte que decida cobrar en efectivo, en caso de que exista.

El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas, excepto las provenientes de la CUFIN se calculara de la siguiente manera

<i>DIVIDENDO PERCIBIDO</i>	<i>10,000.00</i>
<i>FACTOR DE PIRAMIRACION</i>	<i>1.4286</i>
<i>BASE DE PIRAMIRACION</i>	<i>14,286.00</i>
<i>TASA DEL ARTICULO 9</i>	
<i>ISR PAGADO POR LA PM</i>	<i>4,285.80</i>

REMANENTE DISTRIBUIBLE

Artículo 165. Tratándose de los ingresos que obtenga un residente en el extranjero por conducto de una persona moral a que se refiere el Título III de esta Ley, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona moral sea residente en México.

El impuesto se determinará aplicando, sobre el remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley. El impuesto lo deberá enterar la persona moral por cuenta del residente en el extranjero, junto con la declaración señalada en el artículo 96 de esta Ley o, en su caso, en las fechas establecidas para la misma. La citada persona moral deberá proporcionar a los contribuyentes constancia del entero efectuado.

RMF 2016 2.8.3.3

El artículo 80 de la Ley, establece que las personas morales señaladas en el artículo 79 de la propia Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. Estas son las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley.

Conforme al mismo dispositivo legal, los integrantes de las personas morales antes señaladas, considerarán como remanente distribuible, únicamente, los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes.

El impuesto que corresponda a los integrantes de las personas morales antes señalados debe enterarse por estas últimas en la fecha que corresponda de conformidad con el

artículo 96 de la Ley de ISR, así como proporcionar constancia del entero efectuado.

INTERESES

Artículo 166. Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

RMF 2016 3.2.15., 3.2.16., 3.16.9.

Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos, u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como 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 esta Ley, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión. Se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

RMF 2016 2.1.8., 3.2.11., 3.2.12.

La ganancia proveniente de la enajenación de acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda y de los fondos de inversión de renta variable a que se refiere el párrafo anterior, se calculará disminuyendo del ingreso obtenido en la enajenación, el monto original de la inversión. Para estos efectos, se considerará como monto original de la inversión la cantidad pagada al fondo de inversión, por acción, para la adquisición de las acciones que se enajenan, actualizada desde la fecha en la que se adquirieron las acciones y hasta la fecha en la que éstas se enajenan.

El impuesto se calculará aplicando a la ganancia obtenida conforme al párrafo anterior la tasa de retención que corresponda de acuerdo con este artículo al beneficiario efectivo de dicha ganancia. Los fondos de inversión que efectúen pagos por la enajenación de las acciones están obligados a realizar la retención y entero del impuesto que corresponda conforme a lo dispuesto en el presente artículo. Los fondos de inversión de renta variable a que se refiere este artículo, deberán proporcionar, tanto al Servicio de Administración Tributaria como al contribuyente, la información relativa a la parte de la ganancia que corresponde a las acciones enajenadas en la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores.

RMF 2016 3.16.5., 3.16.12.

Se considera interés el ingreso en crédito que obtenga un residente en el extranjero con motivo de la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presente, futuro o contingente. 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. 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.

En el caso de la ganancia derivada de la enajenación de créditos a cargo de un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, efectuada por un residente en el extranjero a un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, el impuesto se calculará aplicando a la diferencia entre el monto que obtenga el residente en el extranjero por la enajenación del crédito y el monto que haya recibido por ese crédito el deudor original del mismo, la tasa de retención que corresponda de acuerdo con este artículo al beneficiario efectivo de dicha ganancia.

El 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:

I. 10% en los siguientes casos:

- a)** 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.

RMF 2016 3.18.19., 3.18.20., 3.18.1.

- 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.

Tendrán el tratamiento de bancos extranjeros las entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero, siempre que cumplan con los porcentajes de colocación y captación de recursos que establezcan las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y 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.

RMF 2016 3.2.12., 3.18.12.

- b)** 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.

RMF 2016 3.18.12., 3.18.14.

- c) 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.

II. 4.9% en los siguientes casos:

RMF 2016 3.1.11., 3.18.14.

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

RMF 2016 3.2.12., 3.2.15., 3.2.16., 3.18.15., 3.18.16.,
3.18.18.

No se causará el impuesto a que se refieren los párrafos anteriores cuando los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 48 de esta Ley.

Las tasas previstas en las fracciones I y II de este artículo, no serán aplicables si los beneficiarios efectivos, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, perciben más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate y son:

1. Accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, o
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.

En los casos señalados en los numerales 1 y 2 anteriores, la tasa aplicable será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley. Para estos efectos se consideran personas relacionadas cuando una de ellas posea interés en los negocios de la otra, existan intereses comunes entre ambas, o bien, una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la retención del impuesto por los intereses obtenidos de los títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple o de organizaciones auxiliares de crédito, se efectuará 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.

RMF 2016 3.2.9., 3.2.12., 3.16.12.

En 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 intermediario 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. La información a que se refiere este párrafo se determinará mediante reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

RMF 2016 3.16.12., 3.18.12.

Cuando la enajenación de los títulos a que se refiere este artículo se efectúe 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. 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. Para estos efectos, el residente en el extranjero deberá proporcionar al depositario de valores los recursos necesarios para el pago de dicho impuesto. En este supuesto, el depositario de valores será responsable solidario del impuesto que corresponda. En el caso de que dicho depositario de valores además deba transmitir los títulos a otro intermediario o depositario de valores, proporcionará a éstos el precio de enajenación de los títulos al momento que se efectúe el traspaso de los mismos, quienes estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior.

RMF 2016 3.18.21. y Octavo Transitorio

Cuando en este artículo se haga referencia a intermediario, se entenderá como tal a las instituciones de crédito y casas de bolsa del país, que intervengan en la adquisición de títulos a que hace referencia el presente artículo.

En los intereses por arrendamiento financiero se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se presume que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. También se considera que existe fuente de riqueza en el país, cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Para efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a la cantidad que se hubiere pactado como interés en el contrato respectivo, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

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

Se exceptúan del pago del impuesto sobre la renta a los intereses que se mencionan a continuación:

RMF 2016 3.2.15, 3.2.16

- 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.

RMF 2016 3.2.15, 3.2.16

- 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.

RMF 2016 3.18.19, 3.18.1.

- 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.

RMF 2016 3.18.9.

- 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.

RMF 2016 3.2.14., 3.2.13., 3.16.5.

En el caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de los intereses provenientes de los créditos o títulos a que se refiere el párrafo anterior, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En los términos de este precepto se considera que existe fuente de riqueza en el país y, en consecuencia, hay obligación de pagar el impuesto, en los siguientes casos: cuando en el país se coloque o invierta el capital, o bien, cuando los intereses se paguen por un residente en el país o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

A partir de 2002, se reestructuraron las disposiciones que regulan los ingresos por intereses obtenidos por residentes en el extranjero, destacando los siguientes cambios:

- *Se amplía la definición del concepto de interés mediante la incorporación en una misma disposición, tanto de los intereses típicos como de los asimilables, como estaba en la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 1998. Los intereses que se generan en las operaciones financieras derivadas de deuda y los intereses por arrendamiento financiero se regulan en otros artículos.*

Se señala que, tratándose de ingresos con motivo de la adquisición de un derecho de crédito, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicho derecho de crédito sea enajenado, o el título emitido, por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Asimismo, derivado de las modificaciones realizadas en el año 2007 a la Ley del Mercado de Valores, se modificaron los incisos b) de la fracción I y a) de I. fracción II de este artículo, sólo para sustituir las referencias la obligación de inscribir los Títulos de crédito de los que derivan intereses en la Sección Especial por la notificación a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sobre la características particulares de los valores con oferta pública en el extranjero.

Por otro lado, la regla 3.18.18. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, señala que para efectos de lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del artículo 166 de la Ley del ISR, tratándose de la retención respecto de los intereses provenientes de títulos de crédito a que se refiere el artículo 8 de la citada Ley, la información a que alude dicho párrafo deberá contener:

- 1. La fecha en que se adquirieron los títulos que se traspasan.*
- 2. En su caso, el folio asignado a la operación que se celebra.*
- 3. El precio de traspaso de los títulos, que será el costo de adquisición de los títulos que se traspasen cuando se trate de operaciones libres de pago: dicho costo será el proporcionado por el inversionista, siempre que tal costo coincida con los registros del custodio; en su defecto, deberá aplicarse el método “primeras entradas primeras salidas” para identificar el costo de los títulos que se traspasen.*
- 4. La fecha de vencimiento de los títulos transferidos.*
- 5. El emisor de los títulos.*
- 6. El número de serie y cupón de los mismos.*

Las entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero se consideran como bancos extranjeros, siempre que se cumplan con los porcentajes de colocación y captación de recursos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, y que estas entidades sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

Se reubicaron con el mismo contenido como párrafos finales de este artículo, los párrafos segundo a séptimo del inciso a) de la fracción II de esta misma disposición para una mejor sistematización de la misma, ya que los mismos no solo aplican a los supuestos del inciso a), sino a todo el esquema de retención de intereses percibidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

De acuerdo con lo dispuesto en la fracción VII del artículo 175 de la Ley del ISR, también se consideran ingresos por intereses, los rendimientos de crédito de cualquier naturaleza. Con lo anterior, se pretende, en clara violación a

lo dispuesto en algunos tratados de doble tributación, gravar algunos conceptos de ingresos que, anteriormente, no estaban gravados como intereses percibidos por residentes en dichos países.

En las reglas 3.18.1. 3.18.19. y 3.18.20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, se establecen los procedimientos a seguir para el registro y renovación a que se refiere el artículo 166 de la Ley del ISR.

Hasta 2004 el artículo 195 de la Ley del ISR establecía que se considera interés, la ganancia derivada de la enajenación de títulos que se colocan entre el gran público inversionista. Sin embargo, se presentaban casos por los cuales empresas extranjeras otorgaban préstamos directos a personas residentes en México. Con anterioridad a que los intereses eran exigibles, los residentes en el extranjero enajenaban dicho crédito a un residente en México, teniendo como precio de venta el valor del crédito más sus intereses. En virtud de que la definición de intereses del artículo 195 no cubría este caso, la ganancia por enajenación de créditos obtenida por residentes en el extranjero no estaba sujeta a retención de impuesto. Por lo anterior, actualmente se considera como interés la ganancia derivada de la enajenación de créditos que obtenga un residente en el extranjero cuando éste los enajene a un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

INGRESOS POR REGALÍAS Y ASISTENCIA TÉCNICA

Artículo 167. Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- 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%**

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Cuando los contratos involucren una patente o certificado de invención o de mejora y otros conceptos relacionados a que se refiere la fracción II de este precepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos. En el caso de que no se pueda distinguir la parte proporcional de cada pago que corresponda a cada concepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa establecida en la fracción II de este artículo.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos. En este caso, las tasas a que se refiere este artículo se aplicarán sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, en función del bien o derecho de que se trate.

RMF 2016 3.18.24.

Para los efectos de este artículo, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se retransmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

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

extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

Se considerará que la fuente del ingreso se encuentra en nuestro país cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan regalías se aprovechen en México o cuando las regalías se paguen por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

También se hace una distinción entre lo que son regalías y asistencia técnica, ya que conforme a la definición de este último concepto, contenida en el artículo 15-B del CFF, se entiende por 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.

La definición de los conceptos que se consideran regalías también se encuentra en el artículo 15-B del mencionado Código.

Por su parte, se adiciona que para los efectos del artículo 167, quinto párrafo de la Ley del ISR, se entenderá que se concede el uso o goce temporal únicamente cuando la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF se encuentre condicionada a la productividad, a su uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos.

Los pagos por publicidad hechos al extranjero, están gravados aplicándoseles la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley del ISR, es decir, 35 %.

También se grava el uso o goce temporal de carros de ferrocarril como regalía sujeta a una tasa de ISR de 5 %.

Es importante comentar que, los tratados para evitar la doble imposición que ha celebrado México con otros países, establecen, generalmente, un tratamiento más favorable para

los pagos por regalías que se efectúen a residentes de esos países siempre que se cumplan las condiciones señaladas en los propios tratados y en las disposiciones fiscales, para poder gozar de esos beneficios. Igualmente, en los tratados que hasta ahora ha celebrado nuestro país, la asistencia técnica no se considera un pago asimilable a regalías sino un beneficio empresarial que sólo podría considerarse gravado en México para el residente en el extranjero cuando se proporcione dicha asistencia a través de un establecimiento permanente.

Se entiende que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF.

CONSTRUCCIÓN DE OBRA Y MANTENIMIENTO

Artículo 168. En los ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se realice en el país.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de la conclusión de la misma.

En relación con los ingresos que grava este artículo, resulta de importancia lo dispuesto por el artículo segundo de la Ley en su sexto y séptimo párrafos, el cual dispone lo siguiente:

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses. Asimismo, se establece en dicho ordenamiento que cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, instalación o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado

De acuerdo con la disposición transcrita, resultará de fundamental importancia la adecuada evaluación de la duración estimada de los servicios, para saber si es o no necesario comenzar a tributar como establecimiento permanente desde el inicio de la prestación de los servicios.

Es importante atender a las disposiciones contenidas en los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con diversos países, ya que en ocasiones los periodos para considerar que existe un establecimiento permanente en la prestación de estos servicios pueden ser diferentes. También es importante acudir a dichos tratados porque cuando los servicios tienen una duración menor a la estipulada en los mismos, el residente en el extranjero generalmente no se encuentra sujeto al Impuesto Sobre la Renta en nuestro país.

El impuesto a retener será del 25 % sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna o en su caso el 35 % sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, siempre y cuando tengan representante en el país en los términos de esta Ley.

PREMIOS

Artículo 169. Tratándose de los ingresos por la obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país. Salvo prueba en contrario, se entenderá que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebra en el país cuando el premio se pague en el mismo.

El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

No se considera como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en loterías.

El impuesto se pagará mediante retención cuando la persona que efectúe el pago sea residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento permanente situado en el país o se enterará mediante declaración en la oficina autorizada dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso, cuando quien pague el premio sea un residente en el extranjero.

Para efectos de lo dispuesto en este artículo, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 175 de la Ley en su fracción V, la cual establece lo siguiente:

Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

....

V. Premios que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 137 de esta Ley.

De acuerdo con esta disposición, habrá que atender a lo señalado por el citado artículo 137, para conocer con

precisión cuáles son los ingresos que se encuentran gravados en los términos del artículo 169 que se comenta.

En este sentido, el impuesto se pagará mediante retención cuando quien pague el premio sea residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Cuando quien pague el premio sea un residente en el extranjero se enterará en las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

ARTISTAS, DEPORTISTAS Y ESPECTÁCULOS

Artículo 170. En el caso de ingresos que obtengan las personas físicas o morales, en ejercicio de sus actividades artísticas o deportivas, o de la realización o presentación de espectáculos públicos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicha actividad, o presentación se lleve a cabo en el país.

Se consideran incluidos en los servicios prestados por un residente en el extranjero relacionados con la presentación de los espectáculos públicos, aquéllos que estén destinados a promocionar dicha presentación, incluyendo las actividades realizadas en territorio nacional como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista.

Están incluidos en este artículo los ingresos que obtengan residentes en el extranjero que presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o enajenen bienes, que se relacionen con la presentación de los espectáculos públicos, artísticos o deportivos a que se refiere este artículo. Se presume, salvo prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público, tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos, siempre que ésta sea residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el país. En los demás casos, quienes obtengan los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo calcularán el impuesto y lo enterarán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde

se presentó el espectáculo o evento deportivo, al día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 174 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido las deducciones que autoriza el Título II o Capítulo II, Secciones I o II del Título IV de esta Ley, según corresponda, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se efectúa el espectáculo público, artístico o deportivo, dentro del mes siguiente al de la conclusión del mismo. Esta opción sólo se podrá ejercer cuando se otorgue la garantía del interés fiscal por una cantidad equivalente a la que corresponde al impuesto determinado conforme al cuarto párrafo de este artículo, a más tardar el día siguiente en que se obtuvo el ingreso. En este último caso, el retenedor quedará liberado de efectuar la retención a que se refiere el párrafo anterior.

A los contribuyentes que perciban ingresos en los términos de este artículo no les será aplicable lo dispuesto en los artículos 154 y 156 de esta Ley por dichos ingresos.

El artículo en comento precisa que los artistas y deportistas son contribuyentes en el ejercicio de su actividad que desarrollen en el País. Es importante comentar que los ingresos provenientes de actividades relacionadas con la presentación de espectáculos públicos, incluyen los destinados a promocionar dicha presentación, así como las actividades desarrolladas en territorio nacional como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista.

También se incluyen en este artículo los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes y la enajenación de bienes relacionados con la presentación de los espectáculos públicos o deportivos. La Ley presume, salvo prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público tienen participación de los

beneficios que obtenga quien preste el servicio u otorgue el uso o goce temporal de dichos bienes.

Se contienen dos bases para tributar el Impuesto Sobre la Renta: la general que es el ingreso obtenido sin deducción alguna, aplicándose en este caso la tasa del 25 % para determinar el impuesto, o bien, la opcional, en caso de que el contribuyente tenga representante en México que reúna los requisitos establecidos en el artículo 174 de la Ley, caso en el cual el impuesto se determina aplicando la tasa del 35 % a la cantidad que resulte de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas por el Título II (De las Personas Morales) o por el Capítulo VI del Título IV de la Ley (Personas Físicas con actividades empresariales), según corresponda, que afecten directamente a dicho ingreso, independientemente, del lugar en que se hubieran efectuado.

En el primer caso, el impuesto debe retenerse por quien efectúa los pagos, siempre que sea una persona residente en el país o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. En caso de que quien efectúe los pagos no reúna las condiciones señaladas, quienes obtengan los ingresos deberán cubrir el impuesto al día siguiente en que se obtuvo el ingreso mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, del lugar en que se presentó el espectáculo o evento deportivo.

En el segundo supuesto, es decir, cuando se tenga representante en México, será este último el que calculará y enterará el impuesto correspondiente, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas del lugar en que se efectuó el espectáculo público, artístico o deportivo, dentro del mes siguiente al de la conclusión del mismo y una vez que se otorgue la garantía del interés fiscal, por una cantidad equivalente a la que corresponda el impuesto determinado en función del primer caso. El artículo 141 del CFF establece las distintas formas de garantizar el interés fiscal.

El artículo 293 del Reglamento de la Ley, establece para los efectos del artículo en comento, que las personas que

obtingan ingresos derivados del desarrollo de actividades artísticas en territorio nacional, distintos de la presentación de espectáculos públicos o privados, podrán pagar el impuesto sólo en el caso en que el periodo en que se lleven a cabo estas actividades sea mayor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, siempre que no tengan establecimiento permanente en el país. En este supuesto, el impuesto se debe pagar mediante retención y entero que debe efectuar la persona que realice los pagos, para lo cual dicha persona debe solicitar su inscripción ante el RFC como retenedor, mediante escrito que contenga los datos a que se refiere el artículo 18 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dicho escrito debe presentarse ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal.

TASA A RESIDENTES EN REFIPRE

Artículo 171. Tratándose de ingresos gravados por este Título, percibidos por personas, entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención a la tasa del 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna, en lugar de lo previsto en las demás disposiciones del presente Título. El impuesto a que se refiere este párrafo se pagará mediante retención cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

RMF 2016 3.18.25., 3.18.27.

Lo establecido en el párrafo anterior no será aplicable a los ingresos por concepto de dividendos y ganancias distribuidas por personas morales o, intereses pagados a bancos extranjeros y a los intereses pagados a residentes en el extranjero, que se deriven de la colocación de títulos a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como los títulos colocados en el extranjero, previstos en el artículo 166 de la misma Ley, en cuyo caso estarán a lo dispuesto por los artículos 10, 77 y 166 fracciones I y II y los párrafos vigésimo y vigésimo primero de este último precepto, según corresponda, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en dichas disposiciones.

Tratándose de ingresos por mediaciones sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan residentes en el extranjero, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando quien hace el pago sea residente en México o sea un establecimiento permanente de un residente en el extranjero. Se consideran ingresos por mediaciones los pagos por comisiones, corretajes, agencia, distribución, consignación o estimatorio y en general, los ingresos por la gestión de intereses ajenos.

Para efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 40% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos. Dicha retención deberá enterarse mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la operación ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales.

Este artículo establece una tasa de retención diferenciada, para cualquier pago de los que este Título considera ingresos del extranjero, la cual es del 40 % sobre el ingreso obtenido sin deducción alguna, cuando dichos pagos se realicen a residentes en el extranjero cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.

El impuesto será retenido y enterado por quien realice estos pagos cuando sea residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento en el país.

Se establece que en el caso de pagos percibidos por concepto de dividendos y ganancias distribuidas por personas morales o asociantes de una asociación participación, intereses pagados a bancos extranjeros e intereses exentos, en lugar de aplicar la tasa de retención del 40 % establecida en el primer párrafo de este artículo se aplicará lo establecido para cada caso en los artículos respectivos.

Es de hacer notar que la regla 3.18.27 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 establece que cuando los ingresos a que se refiere este artículo sean percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales creadas y sujetas a la jurisdicción de un País con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, quienes causaran el ISR serán las personas que integren dicha figura por esos ingresos en la proporción que le corresponda a cada una por su participación en ella, como

perceptores de los mismos y el cálculo del impuesto causado se realizará en los términos de los Títulos II, IV y V de la LISR.

Por su parte, la regla, 3.18.21. de la citada Resolución Miscelánea Fiscal establece una opción para efectos de retener el ISR a la tasa del 4.9 % sobre la totalidad de los intereses pagados a residentes en el extranjero conforme a lo siguiente:

“Para los efectos de lo previsto en los artículos 166 y 171 de la Ley del ISR, los residentes en el país que realicen pagos por concepto de intereses a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados en un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, a través de bancos o casas de bolsa, podrán retener el impuesto correspondiente a la tasa del 4.9 %, sobre la totalidad de los intereses de dichas operaciones de financiamiento, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente, se haya presentado la notificación que señala el artículo 7, segundo párrafo de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley, en los términos del artículo 166, fracción II, inciso a) de la Ley del ISR, y cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que el residente en México emisor de los títulos a través de buzón tributario presente copia escaneada de la notificación de los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente, presentada en la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
- II. Que el residente en México emisor de los títulos presente dentro de los quince días siguientes a la fecha de su colocación, a través de buzón tributario, bajo protesta de decir verdad, el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave en el RFC del emisor de

los títulos, el monto de la colocación, el mercado en el que se efectuó ésta y en los que cotizarán los títulos, la tasa pactada, el plazo de pago de los intereses, el plazo de amortización del principal, el nombre y el domicilio fiscal del agente colocador y del agente pagador, así como los elementos económicos y financieros relevantes en la fijación de la tasa, señalando, además, las características de la operación que el deudor estime relevantes. Se deberá acompañar el prospecto de colocación.

En el caso en que durante el plazo de vigencia de los títulos se modifique o cambie cualquiera de los datos antes mencionados, la sociedad emisora deberá dar aviso de dicha circunstancia dentro de los treinta días siguientes, mediante buzón tributario.

- III. Que el residente en México emisor de los títulos manifieste a través de buzón tributario, dentro de los quince primeros días de los meses de enero, abril, julio y octubre, el monto y la fecha de los pagos de intereses realizados, y señale bajo protesta de decir verdad, que ninguna de las personas a que se refieren los incisos a) y b) siguientes es beneficiario efectivo, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, de más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate.
- a) Los accionistas del emisor de los títulos, que sean propietarios, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor.
 - b) Las personas morales que en más del 20% de sus acciones sean propiedad, directa o indirectamente, en forma individual o

conjuntamente con personas relacionadas del emisor.

Asimismo dicha manifestación, deberá contener la información correspondiente al trimestre de que se trate considerando para tales efectos que los trimestres comienzan a contarse a partir del mes de enero, por lo que el primer trimestre contendrá información relativa a los meses de enero, febrero y marzo, el segundo la correspondiente a los meses de abril, mayo y junio, el tercer trimestre la relativa a los meses de julio, agosto y septiembre y finalmente el cuarto trimestre aquella información relativa a los meses de octubre, noviembre y diciembre.

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

IV. Que el residente en México emisor de los títulos conserve la información y documentación con base en la cual efectuó la manifestación a que se refiere la fracción anterior y la proporcione a la autoridad fiscal competente en el caso de que le sea solicitada.

En el caso de que se incumpla o se cumpla en forma extemporánea con cualquiera de los requisitos previstos por las fracciones I, II y IV de la presente regla, no se tendrá derecho al beneficio previsto por la misma. Sin embargo, si se incumple o se cumple en forma extemporánea con lo señalado en la fracción III que antecede, no se tendrá derecho al beneficio antes indicado únicamente respecto de los intereses que correspondan al trimestre en el que se incumplió o se cumplió extemporáneamente con la obligación prevista por dicha fracción.

La retención que se aplique de conformidad con esta regla, se considera pago definitivo y no dará lugar a la devolución.

Lo dispuesto en la presente regla no será aplicable tratándose de los títulos de crédito que cumplan todos los requisitos previstos en la regla 3.18.22.

OTROS INGRESOS GRAVABLES

Artículo 172. Se consideran ingresos gravables, además de los señalados en el presente Título:

- I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona. En este caso, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el acreedor que efectúa el perdón de la deuda sea un residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
- II. Los obtenidos por otorgar el derecho a participar en un negocio, inversión o cualquier pago para celebrar o participar en actos jurídicos de cualquier naturaleza. En este caso, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el negocio, inversión o acto jurídico, se lleve a cabo en el país, siempre que no se trate de aportaciones al capital social de una persona moral.
- III. Los que se deriven de las indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales. En este caso, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el que efectúa el pago de los ingresos a que se refiere esta fracción es un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- IV. Los que deriven de la enajenación del crédito comercial. Se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el crédito comercial sea atribuible a una persona residente en el país o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente ubicado en el país.

Para los efectos de esta fracción, se considerará que existe fuente de riqueza en territorio nacional, cuando el residente en el extranjero enajene activos utilizados por un residente en México o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, siempre que la contraprestación derivada de la enajenación exceda el precio de mercado de dichos bienes. Se presumirá, salvo prueba en contrario, como ingreso derivado de la enajenación del crédito comercial, la diferencia que exista entre el precio de mercado que tengan los activos en la fecha en que se transfiera su propiedad y el monto total de la contraprestación pactada, cuando este último sea mayor. Las autoridades fiscales podrán practicar avalúo para determinar el precio de mercado de los activos propiedad del residente en el extranjero y en caso de que dicho avalúo sea menor en más de un 10% del precio de mercado considerado por el contribuyente para determinar el impuesto, la diferencia se considerará ingreso para los efectos de este artículo.

Lo dispuesto por esta fracción no será aplicable a la ganancia en la enajenación de acciones.

El impuesto a que se refiere el presente artículo se calculará aplicando sobre el ingreso, sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley. En el caso de la fracción I que antecede, el impuesto se calculará sobre el monto total de la deuda perdonada, debiendo efectuar el pago el acreedor que perdona la deuda, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas el día siguiente al que se efectúe dicha condonación.

Este artículo tiene como objetivo gravar otros ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional que obtengan los residentes en el extranjero.

En la fracción I se gravan las deudas perdonadas por residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país a residentes en el extranjero; asimismo, el precepto señala que cuando un tercero pague la deuda al residente en México o el extranjero con establecimiento permanente en el país, también se considera que existe un ingreso para el residente en el extranjero. El impuesto deberá calcularse a la tasa del 35%

sobre el monto total de la deuda perdonada por el residente en el extranjero y se enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas el día siguiente al que se efectúe dicha condonación.

En el caso de la fracción II, se consideran ingresos los que obtenga un residente en el extranjero por cualquier persona física o moral, por permitir que participen en algún tipo de negocio ubicado en territorio nacional, aclarando que, entre éstos, no deben considerarse las aportaciones de capital. El impuesto causado será del 35 % sobre los ingresos sin deducción alguna mediante retención que efectuará quien realice el pago.

La fracción III grava los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero que se deriven de una indemnización o cláusulas penales o convencionales, siempre y cuando los obtenga de residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. El impuesto causado será del 35 % sobre los ingresos sin deducción alguna mediante retención que efectuará quien realice el pago.

La fracción IV establece un gravamen en virtud de los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero derivados de la enajenación de crédito comercial. Para lo anterior, se precisa que existe fuente de riqueza en territorio nacional cuando el crédito comercial sea atribuible a una persona residente en el país o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente ubicado en el país. Asimismo, existe fuente de riqueza en territorio nacional, cuando el residente en el extranjero enajene activos utilizados por un residente en México o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Para estos efectos, también se establece la facultad de determinar mediante avalúo el precio de mercado de los activos, y en su caso determinar presuntivamente ingresos en estas operaciones.

Asimismo, se establece un mejor control sobre el pago del ISR al disponer que, en caso de ingresos por deudas perdonadas por el acreedor, éste será quien deba efectuar el

pago del impuesto correspondiente mediante declaración que se presentará el día siguiente al que se efectúe dicha condonación.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción II de este artículo, el impuesto se calculará sobre el monto bruto de la contraprestación pactada y en el caso de los ingresos señalados en la fracción III del mismo, se determinará sobre el monto bruto de las indemnizaciones o pagos derivados de cláusulas penales o convencionales.

Cuando se trate de los ingresos a que se refiere la fracción IV del presente artículo, el impuesto se calculará sobre el monto bruto de la contraprestación pactada. En el caso previsto en el segundo párrafo de la citada fracción, el impuesto se calculará sobre la diferencia que exista entre el monto total de la contraprestación pactada y el valor que tengan los activos en la fecha en que se transfiera la propiedad, conforme al avalúo que se practique por persona autorizada por las autoridades fiscales, según sea el caso.

Respecto de los ingresos mencionados en las fracciones II, III y IV de este artículo, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará la persona que realice el pago si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México. En caso distinto, 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.

PRIMAS PAGADAS A REASEGURADORAS

Artículo 173. En el caso de ingresos por primas pagadas o cedidas a reaseguradoras, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dichas primas pagadas o cedidas se paguen por un residente en el país o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará aplicando al monto bruto que se pague al residente en el extranjero, sin deducción alguna, la tasa del 2%. El impuesto se pagará mediante retención que efectuará la persona que realice los pagos.

RMF 2016 3.1.1

Este artículo contiene las reglas para aquellos casos en que se lleven a cabo pagos a reaseguradoras así como cesión de primas por parte de residentes en el país o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país a favor

de residentes en el extranjero. Situación que se presenta fundamentalmente entre aseguradoras.

REPRESENTANTES DE EXTRANJEROS

Artículo 174. El representante a que se refiere este título, deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración.

Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejará de ser solidario; en este caso el responsable solidario tendrá la disponibilidad de los documentos a que se refiere este artículo, cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación.

Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como definitivo y calcularán en los términos del Título IV, de esta Ley, el impuesto por los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el artículo 168 de esta Ley, cuando por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país, presentarán declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que constituyan establecimiento permanente en el país calculando el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de la misma, según sea el caso y efectuarán pagos provisionales a partir del siguiente ejercicio a aquél en que constituyan establecimiento permanente.

- I. Si cuando no constituían establecimiento permanente el impuesto se pagó mediante retención del 25% sobre el ingreso obtenido, aplicarán dicha tasa a los ingresos acumulables correspondientes a cada pago provisional.
- II. Si cuando no constituían establecimiento permanente se optó por aplicar la tasa establecida en el primer párrafo del artículo 9 de esta Ley, a la cantidad resultante de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas por el Título II de la misma, determinarán sus pagos provisionales conforme a lo señalado en los artículos 14 o 106 de esta Ley según sea el caso.

Tratándose de personas morales iniciarán su ejercicio fiscal en la fecha en que por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país.

Para la designación del representante, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 del CFF, resultan aplicables las reglas contenidas en el Código Civil Federal, que regulan la representación y el mandato.

Para estos efectos habrá que estar a lo que disponen los artículos 2546 y siguientes de dicho ordenamiento. El citado artículo 2546 dispone, a la letra lo siguiente:

“El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga”.

De esta suerte, al ser el representante en México para efectos fiscales un mandatario, habrá que cumplir, en adición a las reglas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las formalidades necesarias para la formalización de dicha representación, las que se contienen, como se comentó, en el propio Código Civil.

CONCEPTOS DE INGRESOS

Artículo 175. Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:

- I. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 94 de esta Ley, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
RISR 276
- II. Honorarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 100 de esta Ley.
- III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los referidos en el artículo 114 de esta Ley.
- IV. Enajenación de bienes, los derivados de los actos mencionados en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, inclusive en el caso de expropiación.
- V. Premios que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 137 de esta Ley.

- VI.** Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de esta Ley.
- VII.** Intereses, los previstos en los artículos 163 y 166 de esta Ley, los cuales se consideran rendimientos de crédito de cualquier naturaleza.

Lo dispuesto en las fracciones II, III y V de este artículo, también es aplicable para las personas morales.

Este artículo en correlación con el 153 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que establece aquellos residentes en el extranjero que son sujetos del ISR cierra el ciclo al establecer las definiciones de ingresos contenidas en la propia LISR.

En ese sentido, cabe destacar la incorporación de la fracción VII, para establecer que se consideran ingresos por concepto de intereses, los previstos en los artículos relativos a intereses gravados, intereses exentos, ingresos por arrendamiento financiero, así como la ganancia derivada de ciertas operaciones financieras.

La fracción VI no considera como ingresos por actividades empresariales a los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173, es decir, a todos los ingresos previstos en el Título de residentes en el extranjero.

Lo anterior, porque, seguramente, busca limitar en ciertos casos, la aplicación de los beneficios otorgados por los tratados fiscales para evitar la doble tributación celebrados por México.

TÍTULO VI DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

CAPÍTULO I DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES DEFINICIÓN DE INVERSIONES

Artículo 176. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto

conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

RISR 294, 295, 298

RMF 3.19.1, 3.19.2, 3.19.3, 3.19.4, 3.18.25

El Capítulo I del Título VI establece los supuestos en que los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, estarán obligados al pago del ISR por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes (en adelante "REFIPRES") que obtengan de manera directa o indirecta, así como la obligación de reportar las inversiones efectuadas en dichos regímenes. Estas disposiciones tienen como objetivo inhibir el uso de jurisdicciones que establecen un gravamen efectivo menor al existente en México, a fin de eludir o evadir el pago del ISR en nuestro país.

En los términos del artículo 294 del Reglamento de la LISR, no se considerarán ingresos sujetos a REFIPRES los generados a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en las que el contribuyente no tenga el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona. En este caso, el contribuyente deberá pagar el Impuesto por esos ingresos hasta el momento en que se los distribuya la entidad o figura jurídica extranjera transparente fiscal, en términos de los Títulos de la LISR que le corresponda.

De conformidad con el artículo 295 del Reglamento de la LISR, las personas residentes en México que participen indirectamente en una o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, a través de una persona moral residente en México, no considerarán como ingresos sujetos a REFIPRES los que se generan en dichas entidades o figuras y tampoco

estarán obligados a presentar por esos ingresos la declaración informativa a que se refiere el artículo 178 de la LISR. En este caso, será la persona moral residente en México que participe directa o indirectamente a través de residentes en el extranjero, en dichas entidades o figuras jurídicas extranjeras quien deberá considerar como suyos los ingresos sujetos a REFIPRES que se generan en ellas y deberá presentar dicha declaración informativa. Mediante esta disposición, se elimina la doble tributación que podría originarse con motivo de la acumulación anticipada de los ingresos sujetos a REFIPRES en manos de dos contribuyentes residentes en México.

Por su parte, el artículo 298 del Reglamento de la LISR establece que no se considerarán ingresos sujetos a REFIPRES los generados directamente por residentes en México o residentes en el extranjero sin EP en el país, siempre que los contribuyentes los acumulen en los términos de los Títulos II o IV de la LISR.

De conformidad con la regla 3.19.2 de la RMF vigente para 2016, se exceptúan de la aplicación del régimen de REFIPRES a los ingresos que generen las instituciones de crédito a través de las operaciones que realicen entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente, cuyos ingresos estén sujetos a un REFIPRE, únicamente por aquellas operaciones que dichas figuras o entidades realicen con no residentes en México, que no sean partes relacionadas de las mismas o de las instituciones de crédito residentes en México y siempre que en el país en el que sea residente la entidad o figura jurídica extranjera tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

Adicionalmente, en virtud de la regla 3.19.4 se otorga la opción a los contribuyentes personas físicas de no considerar ingresos sujetos a REFIPRES los que durante el ejercicio fiscal de 2016, hayan generado o generen, a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente, siempre que en su totalidad no excedan de \$160,000.00.

Los ingresos a que se refiere este Capítulo son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo.

RMF 3.18.25

Se establece el gravamen de los ingresos sujetos a REFIPRES, incluso si éstos no han sido distribuidos a un residente en México o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. En otras palabras, se prevé un régimen de “transparencia” a través del cual el sujeto pasivo del impuesto está obligado al pago del ISR en México mediante la acumulación anticipada de los ingresos obtenidos por entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que dicho sujeto tiene una participación. La mecánica de este cálculo se establece en el artículo 177 de la Ley del ISR.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. No se considerará el impuesto sobre dividendos señalado en el segundo párrafo del artículo 140 de la presente Ley al momento de determinar los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

RISR 296

RMF 3.19.3, 3.19.4, 3.19.5

En relación con la definición de ingresos sujetos a REFIPRES, se precisa que el impuesto adicional del 10% sobre dividendos que paguen las personas físicas en los términos del artículo 140 de LISR, no deberá considerarse en la determinación de dichos ingresos.

De la disposición contenida en el artículo 296 del Reglamento de la LISR se desprende que para efectos del tercer párrafo del artículo 176 de la LISR, los contribuyentes que generen ingresos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, podrán determinar si esos ingresos están o no sujetos a REFIPRES, considerando la totalidad de las operaciones

realizadas en el ejercicio, por cada entidad o figura, en forma individual y por separado, salvo que consoliden para efectos fiscales en el país o territorio en que residan, en cuyo caso podrán determinarlo en forma consolidada.

De acuerdo con la regla 3.19.5 de la RMF, para los efectos de determinar si los ingresos de que se trate están gravados en el extranjero con un ISR igual o superior al 75% del impuesto que se causaría y pagaría en México, los contribuyentes podrán demostrar que el impuesto correspondiente a esos ingresos fue efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate, mediante copia de la declaración del último ejercicio del ISR o su equivalente de la entidad o figura jurídica extranjera, acompañada del acuse de recibo emitido por las autoridades fiscales respectivas y de la documentación que demuestre que dicho impuesto fue efectivamente pagado. Asimismo, se dispone que en adición a los documentos antes mencionados, podrán contar con una certificación emitida por una firma internacional, en la que se precise la forma en la que se causó y pagó el impuesto correspondiente en el extranjero.

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

RMF 3.19.4, 3.19.5

Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del párrafo anterior, se considerará cada una de las operaciones que los genere. Cuando los ingresos los obtenga el contribuyente a través de una entidad extranjera en la que sea miembro, socio, accionista o beneficiario de ella, o a través de una figura jurídica que se considere residente fiscal en algún país y tribute como tal en el impuesto sobre la renta en ese país, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en ella.

Para efectos de determinar si un ingreso es sujeto a REFIPRES, se debe calcular el ISR por cada operación, de conformidad con lo dispuesto en el Título II tratándose de

personas morales, o del Título IV tratándose de personas físicas. Si el ingreso causado en el extranjero por cada operación es menor al 75 % del que se causaría y pagaría en México de conformidad con dichos títulos, entonces se considerará que el ingreso es sujeto a REFIPRES y deberá pagarse el ISR, aun cuando no se hubieran distribuido a un residente en México o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país. Por el contrario, en caso de que los ingresos sean obtenidos a través de entidades extranjeras de las que sea integrante el contribuyente o figuras jurídicas consideradas como residentes en algún país y sujetas al pago del ISR en dicho país, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en la entidad o figura de que se trate.

En los casos en los que los ingresos se generen de manera indirecta a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, se deberán considerar los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones que generan el ingreso, para efectos de determinar el impuesto sobre la renta inferior a que se refiere este artículo.

RISR 294

Tendrán el tratamiento fiscal de este Capítulo, los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente.

Se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

RMF 3.19.2

En general, se otorga el tratamiento aplicable a REFIPRES, a cualquier ingreso obtenido a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales, entendiéndose por “transparentes” a aquellos vehículos extranjeros no considerados como contribuyentes el ISR en

su país de constitución o residencia y cuyos ingresos son atribuidos a sus integrantes.

Se consideran entidades extranjeras, las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que sean residentes en el extranjero, y se consideran figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero que no tenga personalidad jurídica propia.

No se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos de este artículo, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos.

RISR 297

Para los efectos de este Capítulo, se consideran ingresos pasivos: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones, así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como los ingresos percibidos a título gratuito.

RISR 297

El artículo en comento contiene diversas normas de excepción respecto de lo que debe entenderse por ingresos sujetos a REFIPRES. Dentro de estas excepciones, se encuentran los ingresos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras provenientes de actividades empresariales, a menos que los ingresos pasivos sean superiores al 20 % de la totalidad de sus ingresos. Esta excepción se incluyó en virtud de que diversas empresas llevan a cabo actividades empresariales productivas o comerciales en alguna jurisdicción con un gravamen menor

al 75 % del aplicable en México sin que necesariamente tengan como objetivo la elusión o diferimiento del impuesto sino por el contrario el desarrollo del mercado local.

Para efectos de la definición de “ingresos pasivos”, el artículo 297 del Reglamento de la LISR dispone que los contribuyentes podrán considerar que los ingresos generados por la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera, así como los generados por los servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, no son ingresos pasivos cuando dicha enajenación de bienes no tenga como procedencia o destino México y, en el caso de servicios, cuando el pago por la prestación de los mismos no genere una deducción autorizada en términos de la LISR.

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 esta Ley. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que no se reúnen los elementos previstos en este párrafo.

Tampoco se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente los percibidos por las entidades o figuras jurídicas del extranjero por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. Que dichos intangibles se hayan creado y desarrollado en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria de los mismos. No será necesario cumplir con este requisito, si dichos intangibles fueron o son adquiridos a precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, por dicha entidad o figura jurídica del extranjero.

- II. Que las regalías pagadas no generen una deducción autorizada para un residente en México.
- III. Que los pagos de regalías percibidos por dicha entidad o figura jurídica extranjera se hagan a precios y montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- IV. Tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere este párrafo y presentar dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.

De conformidad con esta norma de excepción, no se consideran ingresos sujetos a REFIPRES los que se obtengan por concepto de regalías correspondientes al otorgamiento del uso o goce de ciertos intangibles, concretamente patentes y secretos industriales, creados y desarrollados en el extranjero, o adquiridos a precios de mercado. Lo anterior siempre que: (i) no se genere una deducción para un residente en México, (ii) las regalías se pacten a precio de mercado, y (iii) el contribuyente mantenga la contabilidad a disposición de las autoridades fiscales y se presente la declaración informativa correspondiente en los términos del artículo 178 de la LISR. Cabe destacar que la excepción se limita a intangibles relacionados con patentes o secretos comerciales, excluyendo a otros tipos de intangibles como pudieran ser marcas y nombres comerciales.

No se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente, los que se generen con motivo de una participación promedio por día en entidades o figuras jurídicas extranjeras que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos, se presume salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene control de las entidades o figuras jurídicas extranjeras que generan los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

RISR 294 RMF 3.1.4.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de esta Ley o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero. Para los efectos de este párrafo, se considerará que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si se trata del cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o son familiares consanguíneos en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado.

Las autoridades fiscales podrán autorizar a los contribuyentes de este Capítulo para no aplicar las disposiciones del mismo a los ingresos pasivos generados por entidades o figuras jurídicas del extranjero que tengan autorización para actuar como entidades de financiamiento por las autoridades del país en que residan, cuando dichos ingresos se utilicen para cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan para el otorgamiento de créditos contratados con personas, figuras o entidades que no sean consideradas como partes relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley y no se genere una deducción autorizada para un residente en México.

RMF 3.19.6

La autorización a que se refiere el párrafo anterior, estará sujeta a las condiciones que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expidan las autoridades fiscales.

RMF 3.19.6

Cuando se enajenen acciones dentro de un mismo grupo, derivadas de una reestructuración internacional, entre ellas la fusión y escisión, que generen ingresos comprendidos dentro de este Capítulo, los contribuyentes podrán no aplicar las disposiciones del mismo a dichos ingresos, siempre y cuando se cumplan con los requisitos y documentación siguientes:

1. Presentar un aviso ante las autoridades fiscales con anterioridad a la realización de dicha reestructuración, que comprenda el organigrama del grupo, con la tenencia accionaria y una descripción detallada de todos los pasos que se realizarán en la misma.

RISR 2

2. Que la realización de la reestructura esté soportada por motivos y razones de negocios y económicas válidas, sin que la principal motivación de la reestructura sea obtener un beneficio fiscal, en perjuicio del Fisco Federal. El contribuyente deberá explicar detalladamente los motivos y las razones del porqué se llevó a cabo dicha reestructuración en el aviso a que se refiere el numeral anterior.
3. Que presenten a las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a que finalice la reestructura, los documentos con los que acrediten la realización de los actos comprendidos dentro de la citada reestructura.
4. Que las acciones que forman parte de la reestructuración no se enajenen a una persona, entidad o figura jurídica que no pertenezca a dicho grupo, dentro de los dos años posteriores a la fecha en que terminó la reestructura.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá por grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de una misma persona moral en por lo menos 51%.

INGRESOS GRAVABLES

Artículo 177. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 176 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente.

RISR 298, 299

RMF 3.19.3, 3.19.4, 3.19.5, 3.19.7

Este artículo establece la mecánica de cálculo del ISR para los ingresos sujetos a REFIPRES de conformidad con el artículo 176 de la LISR. Se reitera que el gravamen aplica a estos ingresos en el ejercicio en que se generen, y de forma proporcional a su participación en la figura o entidad jurídica extranjera perceptora, aun cuando ésta no los hubiere distribuido al contribuyente.

A continuación se transcribe la tesis de la 1ª Sala de la SCJN en la que se señala que el régimen particular para los ingresos provenientes REFIPRES no viola la garantía de equidad tributaria, respecto de la legislación vigente en 2005. Cabe precisar que los artículos 212, 213 y 214 de la LISR que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013, que se citan en la siguiente tesis, corresponden, respectivamente, a los artículos 176, 177 y 178 de la LISR actualmente en vigor.

RENTA. EL ARTICULO 213, EN RELACION CON LOS DIVERSOS NUMERALES 212 Y 214 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN REGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN EL EXTRANJERO, SUJETOS A REGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA LA GARANTIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005).

El artículo 213, en relación con los diversos numerales 212 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, al establecer un mecanismo de tributación particular para los contribuyentes que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, distinto al de los causantes que no obtengan ese tipo de ingresos, no viola la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dicho trato diferenciado se justifica porque: A) De los procesos legislativos que han configurado el tratamiento legal aplicable a la inversión a través de los citados regímenes fiscales, así como de los documentos que acreditan la intención internacional de combatir su proliferación, se advierte que la legislación mexicana procura regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas y combatir la posibilidad de manipular la base de tributación, mediante el uso de vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes, lo cual, en principio, se estima ajustado a los artículos 3º., 16 y 25 constitucionales. B) El establecimiento del mecanismo particular de tributación es una medida adecuada y racional para alcanzar la finalidad apuntada, ya que puede coadyuvar en la fiscalización de los ingresos vinculados a los regímenes fiscales preferentes y desalentar la inversión en los territorios sujetos a ellos, al menos en lo que hace a actividades que generen ingresos pasivos. C) La diferenciación de dichos ingresos, mediante un régimen particular, es una respuesta razonable del Estado mexicano, que incluso deriva de recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En efecto, México comparte la preocupación de la comunidad internacional en torno al combate de las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva; consecuentemente, la utilización de vehículos jurídicos que aprovechen las características inherentes a los regímenes fiscales preferentes en general -y a los denominados "paraísos fiscales" en particular, como la falta de mecanismos de intercambio de información y la nula imposición de la renta o su imposición a una tasa reducida-, se presenta como una práctica que válidamente puede combatirse o desalentarse, como lo hace el Estado mexicano, a fin de que -entre las personas- la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes no motive una injustificada redistribución de la carga tributaria, o bien, -entre los Estados- no se dé lugar a una concentración de actividad

económica en un determinado territorio, si ello deriva de una práctica fiscal internacional nociva. Cabe aclarar que lo anterior no debe entenderse como un juicio anticipado de constitucionalidad sobre cada medida que pudiera establecerse como parte del régimen de desaliento que se analiza, sino que ello dependerá del estudio que en cada caso realice el juzgador constitucional.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán cada año de calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 106, 144 y 145 de esta Ley, según corresponda. El impuesto que resulte de dichos ingresos se enterará conjuntamente con la declaración anual.

Se establece un régimen “cedular” o independiente para los ingresos sujetos a REFIPRES, mismos que no deberán acumularse a los demás ingresos del contribuyente.

A continuación se presentan diversas tesis de la 1ª Sala de la SCJN en las que se señala que la aplicación de dicho régimen “cedular” a los ingresos provenientes REFIPRES no viola la garantía de equidad y proporcionalidad tributarias, respecto de la legislación vigente en 2005.

RENTA. EL ARTICULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVABLES EN TERMINOS DEL CAPITULO I DEL TITULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMAS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005).

El citado artículo, al establecer que quienes perciban ingresos de fuente de riqueza extranjera ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, deben calcular el impuesto sin acumularlos a sus demás ingresos, y con ello conminar al causante a calcular dos utilidades o pérdidas fiscales y, en su caso, dos resultados fiscales, no viola la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que esa medida se justifica por la finalidad constitucionalmente válida consistente en regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas, así como el combate a la posibilidad de manipular la base de tributación, mediante el uso de vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes. Esto es, se trata de un instrumento normativo razonable que guarda proporción con la consecución de los objetivos trazados, sin ser una norma de privilegio, ya que la separación de un tipo de ingresos favorece la administración particular de las rentas así individualizadas -así como de las deducciones y pérdidas respectivas- y, adicionalmente, permite el trato diferenciado por el cual se busca desalentar la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes. En efecto, considerando indeseables las consecuencias derivadas de la realización de inversiones a través de regímenes fiscales preferentes, se

utilizó un mecanismo que permite al causante acudir a dichos regímenes, específicamente, realizando inversiones que se traducen en ingresos de los denominados "pasivos", bajo la conciencia de que ello tendrá una repercusión tributaria específica. En este sentido, el hecho de que, por regla general, se limite el indicado mecanismo de tributación, calculando la "segunda" utilidad o el "segundo" resultado, a los ingresos pasivos -entendiendo por tales a los intereses, dividendos, regalías, ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como los percibidos a título gratuito-, pone de manifiesto que el legislador limitó razonablemente el alcance de la medida señalada, a fin de que únicamente terminara pesando sobre los recursos de más difícil fiscalización y que con mayor facilidad pueden potencialmente no ser declarados. Asimismo, puede apreciarse que se trata de ingresos que no derivan de la realización de actividades empresariales y que no se vinculan con activos involucrados en dichas actividades, lo cual demuestra el ánimo de limitar la proyección de dicha medida, pues no repercutiría en inversiones que, bajo este parámetro, evidenciarían realizarse por auténticas razones de negocio.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

RENTA. EL ARTICULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVADOS EN TERMINOS DEL CAPITULO I DEL TITULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMAS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El mencionado numeral establece la obligación de determinar el impuesto que corresponde a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, sin acumularlos a los demás ingresos del contribuyente, con lo que se conmina al causante a calcular dos utilidades o pérdidas fiscales y, en su caso, dos resultados fiscales. Es innegable que tal circunstancia implica una medición diversa de la capacidad contributiva, pues con ello se obliga al cálculo de dos bases gravables en paralelo, excluyendo la posibilidad de disminuir las utilidades de un concepto, con las pérdidas del otro. No obstante, ello no implica una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, por las siguientes razones: A) En primer término, porque la desagregación de los distintos componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva no se traduce necesariamente en un impuesto mayor a cargo del contribuyente o en un impuesto que desatienda dicha capacidad -como acontece cuando se obtenga un resultado fiscal positivo, o bien, pérdidas fiscales en ambos rubros-. B) En segundo lugar, porque la capacidad contributiva puede ser medida de manera "unitaria" o "global", pero no es ésta la única forma ni es ordenada de manera absoluta por el texto constitucional; inclusive la desagregación referida caracteriza a los esquemas tributarios denominados "cedulares", a los cuales no se les relaciona en automático con una medida equivocada de la capacidad contributiva, sino que, simplemente, son valorados como una medida distinta de dicha capacidad. Así, aunque es claro que se trata de un único contribuyente con un único patrimonio, ello no implica que el legislador no pueda discriminar de acuerdo con las características del tributo y la forma en que se genera, o que no puedan efectuarse medidas diferentes de su capacidad, relacionadas con determinados aspectos de su situación jurídica -o con otros factores vinculados a la política fiscal o, inclusive, a finalidades fiscales o extrafiscales-, lo cual en cada caso admitirá un análisis particular del

juzgador constitucional. C) En tercer lugar, porque debe tomarse en cuenta que, tal y como puede desprenderse del proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada, el legislador mencionó claramente su intención, no únicamente de fiscalizar los ingresos mencionados, sino de desalentar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, con lo cual anunció un criterio que tomó una posición frente a dichas inversiones, como parte de la política fiscal seguida por el Estado mexicano. De esta forma, se aprecia que la distinción de las rentas provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes -y, en particular, de los ingresos denominados "pasivos"-, separándolas de las demás obtenidas en términos del régimen general del Título II de la Ley, forma parte de la política fiscal delimitada por el Estado mexicano. Lo anterior, adicionalmente, es acorde con la voluntad de México de incorporarse a un organismo como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, mismo que ha auspiciado la generación de reglas que combatan la competencia fiscal perjudicial que deriva de la tributación a través de vehículos jurídicos que aprovechan las condiciones particulares de los regímenes fiscales preferentes.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Se dispone que los ingresos sujetos a REFIPRES no se considerarán para el cálculo de los pagos provisionales que estén obligados a efectuar las personas físicas y morales, y tampoco se considerarán en la determinación de la PTU.

Cuando los ingresos se generen a través de una entidad extranjera o a través de una figura jurídica extranjera que sea considerada residente fiscal en algún país y tribute como entidad en el impuesto sobre la renta en ese país, deberá determinarse la utilidad fiscal del ejercicio de dicha entidad o figura jurídica extranjera derivada de esos ingresos en los términos del Título II de esta Ley, considerando como ejercicio el que tenga ella en el país en que esté constituida o resida. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará en la moneda extranjera en la que deba llevar su contabilidad la entidad o la figura jurídica extranjera y convertirse a moneda nacional al tipo de cambio del día de cierre del ejercicio.

La utilidad fiscal del ejercicio que resulte de lo dispuesto en el párrafo anterior será gravable para el contribuyente en el año de calendario en que termine el ejercicio de la entidad o figura jurídica extranjera en el cual se generó la utilidad, en la proporción que le corresponda por la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en ella en ese ejercicio.

En el caso en que resulte pérdida fiscal, únicamente podrá disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad o figura jurídica que la generó, en los términos del artículo 57 de esta Ley.

RISR 299

Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de generación de ingresos atribuibles a REFIPRES a través de una entidad o figura jurídica extranjera que sea residente fiscal en algún país donde tribute como entidad en el impuesto sobre la renta del mismo, deberán, en lugar de acumular los ingresos sin considerar deducción alguna, determinar la utilidad fiscal de dicha entidad o figura jurídica. Asimismo, se establece como limitante el que las pérdidas fiscales incurridas sólo puedan amortizarse contra las utilidades que obtenga la misma entidad o figura jurídica extranjera que las generó.

De la disposición contenida en el artículo 299 del Reglamento de la LISR, se desprende que para la determinación de la utilidad fiscal deberán considerarse los requisitos para las deducciones contenidos en los artículos 27 y 28 de la LISR. Adicionalmente, dicho artículo reglamentario establece diversos requisitos y condiciones para la procedencia de la deducción de gastos, los cuales en muchos casos, resultan más gravosos que los aplicables de acuerdo a la legislación interna del país en el que la entidad o figura jurídica extranjera es residente, haciendo prácticamente nula su deducción.

Los ingresos que se generen a través de figuras jurídicas extranjeras que no tributen en algún país como entidades residentes en el mismo, se determinarán por cada tipo de ingreso en forma separada, en los términos del Título II o del Título IV de esta Ley, según le corresponda al contribuyente, y serán gravables para el mismo en el año de calendario en el cual se generen, en la proporción que le corresponda por la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en dicha entidad en ese año, haciendo su conversión a moneda nacional al tipo de cambio del último día de dicho año.

Los contribuyentes deben tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el artículo 176 de esta Ley y presentar dentro del plazo correspondiente la

declaración informativa a que se refiere el artículo 178 de la misma. En caso de incumplimiento, se considerará gravable la totalidad de los ingresos de la entidad o figura jurídica extranjera, sin deducción alguna, en la proporción que les corresponda por su participación directa o indirecta en ella.

RMF 3.19.8

Como un requisito adicional para determinar el ISR con base en la utilidad fiscal, se establece la obligación de tener a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad de las figuras o entidades extranjeras, así como presentar la declaración informativa de ingresos provenientes de REFIPRES en tiempo.

El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el artículo 9 de esta Ley, al ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal a que se refiere este artículo, según sea el caso.

El contribuyente deberá llevar una cuenta por cada una de las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participe que generen los ingresos a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables, la utilidad fiscal o el resultado fiscal de cada ejercicio de la entidad o figura jurídica extranjera que le corresponda al contribuyente por su participación en ella que ya hayan pagado el impuesto a que se refiere este artículo, restando del monto de ellos dicho impuesto, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades que la entidad o figura jurídica extranjera le distribuya al contribuyente. Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de los ingresos, dividendos o utilidades distribuidos al contribuyente, deberá pagarse el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el artículo 9 de esta Ley.

RISR 10

RMF 3.19.3

Al igual que para otras cuentas fiscales, la LISR es omisa en cuanto a la forma en que se debe integrar el saldo inicial de esta cuenta. Cabe señalar que la Ley vigente hasta 2001, indicaba en la fracción XVIII del Artículo Quinto Transitorio para 1999, el procedimiento que debían seguir tanto la personas morales como las físicas para integrar el saldo inicial de esta cuenta.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir los ingresos gravados, la utilidad fiscal o el

resultado fiscal del propio ejercicio, 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 el contribuyente perciba ingresos, utilidades o dividendos con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se distribuyan los ingresos, dividendos o utilidades.

Los ingresos, dividendos o utilidades que perciban las personas morales residentes en México, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado por ellos en los términos de este artículo, se adicionará a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 77 de esta Ley de dichas personas.

Cuando el contribuyente enajene acciones de la entidad o figura jurídica extranjera o su participación en ella, se determinará la ganancia en los términos del tercer párrafo del artículo 22 de esta Ley. El contribuyente podrá optar por aplicar lo previsto en el artículo 22 de la misma Ley, como si se tratara de acciones emitidas por personas morales residentes en México.

Tratándose de ingresos derivados de la liquidación o reducción del capital de las entidades extranjeras a las que refiere este artículo, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable en los términos del artículo 78 de esta Ley. Para estos efectos el contribuyente llevará una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por cada accionista y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen a cada accionista.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día de cierre de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización, hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada accionista, a que se refiere este artículo, entre el total de las acciones que tiene cada uno de ellos de la persona moral, 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.

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras sean gravables para ellos, contra el impuesto sobre la renta que causen en México, por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten.

RISR 300

Adicionalmente, el artículo 300 del Reglamento de la LISR, prevé el acreditamiento del ISR que hubieren causado las entidades o figuras jurídicas extranjeras por los ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en México.

Los contribuyentes podrán efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta que se haya retenido y enterado en los términos del Título V de esta Ley, por los ingresos percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en la que dichos ingresos sean gravables para ellos, contra el impuesto sobre la renta que causen en México, por esos ingresos en los términos de este Capítulo, siempre que los ingresos gravables incluyan el impuesto sobre la renta retenido y enterado en México.

El monto del impuesto acreditable a que se refiere el párrafo anterior no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 9 de esta Ley, al ingreso gravado en los términos del Título V de la misma. Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro del límite a que se refiere este párrafo y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. En ningún caso el contribuyente tendrá derecho a la devolución del impuesto que no hubiere podido acreditar.

El artículo en comento permite a los contribuyentes que tributen conforme al capítulo de REFIPRES, efectuar el acreditamiento del ISR que se haya retenido y enterado en términos del Título V de la LISR (aplicable a residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional), por los ingresos percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la

misma proporción en la que dichos ingresos sean gravables para ellos, contra el ISR que causen en México por los ingresos provenientes de REFIPRES, siempre que los ingresos gravables incluyan el ISR retenido ya enterado en el país.

En ese sentido, se precisa que cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro del límite mencionado, y no pueda acreditarse de manera total o parcial, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. En caso de no haber agotado el saldo pendiente de amortizar en los diez ejercicios antes referidos, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto que no se haya podido acreditar.

La contabilidad de los contribuyentes relativa a los ingresos a que se refiere este Capítulo deberá reunir los requisitos que establece el inciso a) de la fracción XVII del artículo 76 de esta Ley y deberá estar a disposición de las autoridades fiscales. Para los efectos de este Capítulo, se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el primer párrafo del artículo 176 de esta Ley, cuando deba proporcionársela a dicha autoridad al ejercer sus facultades de comprobación.

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.

La facultad con que cuentan las autoridades fiscales para determinar la simulación de actos jurídicos, únicamente para efectos fiscales, es aplicable tanto a los ingresos sujetos a REFIPRES, como a las operaciones celebradas entre partes relacionadas y a los ingresos provenientes de fuente de riqueza en México.

DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE INVERSIONES

Artículo 178. Los contribuyentes de este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de 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. Para los efectos de este artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este artículo, será utilizada únicamente para efectos fiscales.

RISR 301

RMF 3.19.8, 3.19.9, 3.19.10, 3.19.11

La LISR contempla la obligación de presentar en el mes de febrero de cada año, la declaración informativa de ingresos directos o indirectos sujetos a REFIPRES.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 111, fracción V del CFF, a la persona que omita presentar la declaración correspondiente en los términos del artículo 176 de la LISR,

o la presente incompleta, se le podrá imponer una sanción de tres meses a tres años de prisión.

El artículo 301 del Reglamento de la Ley del ISR exime a los contribuyentes de la obligación de acompañar los estados de cuenta, siempre y cuando los conserven y proporcionen en tiempo a las autoridades fiscales cuando les sean requeridos.

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 esta Ley, 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, deberán 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 esta Ley, o cuando no cumplan con la presentación de la declaración informativa a que se refiere este párrafo.

RMF 3.19.10, 3.19.11

Adicionalmente, los contribuyentes que obtengan cualquier tipo de ingreso proveniente de territorios incluidos dentro de la lista prevista en el artículo Noveno Transitorio, fracción XLII de la LISR, con independencia de que se trate de ingresos que no se consideren provenientes de REFIPRES, así como aquellos que realicen operaciones a través de entidades transparentes, están obligados a presentar la declaración informativa de mérito.

El titular y 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.

RMF 3.19.10

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 el contribuyente haya generado o

genere sujetos a regímenes fiscales preferentes que correspondan al ejercicio inmediato anterior.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES F.

XLII. Son territorios por los que se debe presentar la declaración informativa a que se refiere el Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Título IV Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

Anguila
Antigua y Barbuda
Antillas Neerlandesas
Archipiélago de Svalbard
Aruba
Ascensión
Barbados
Belice
Bermudas
Brunei Darussalam
Campione D'Italia
Commonwealth de Dominica
Commonwealth de las Bahamas
Emiratos Árabes Unidos
Estado de Bahrein
Estado de Kuwait
Estado de Qatar
Estado Independiente de Samoa Occidental
Estado Libre Asociado de Puerto Rico
Gibraltar
Granada
Groenlandia
Guam
Hong Kong
Isla Caimán

Isla de Christmas
Isla de Norfolk
Isla de San Pedro y Miguelón
Isla del Hombre
Isla Qeshm
Islas Azores
Islas Canarias
Islas Cook
Islas de Cocos o Kelling
Islas de Guernesey, Jersey, Alderney, Isla Great Sark,
Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou (Islas del
Canal)
Islas Malvinas
Islas Pacífico
Islas Salomón
Islas Turcas y Caicos
Islas Vírgenes Británicas
Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
Kiribati
Labuán
Macao
Madeira
Malta
Montserrat
Nevis
Niue
Patau
Pitcairn
Polinesia Francesa
Principado de Andorra
Principado de Liechtenstein
Principado de Mónaco

Reino de Swazilandia
Reino de Tonga
Reino Hachemita de Jordania
República de Albania
República de Angola
República de Cabo Verde
República de Costa Rica
República de Chipre
República de Djibouti
República de Guyana
República de Honduras
República de las Islas Marshall
República de Liberia
República de Maldivas
República de Mauricio
República de Nauru
República de Panamá
República de Seychelles
República de Trinidad y Tobago
República de Túnez
República de Vanuatu
República del Yemen
República Oriental del Uruguay
República Socialista Democrática de Sri Lanka
Samoa Americana
San Kitts
San Vicente y las Granadinas
Santa Elena
Santa Lucía
Serenísima República de San Marino
Sultanía de Omán

Tokelau
Trieste
Tristán de Cunha
Tuvalu
Zona Especial Canaria
Zona Libre Ostrava

El titular y 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 el contribuyente haya generado o genere sujetos a regímenes fiscales preferentes que correspondan al ejercicio inmediato anterior.

CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Artículo 179. 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.

La obligación de los contribuyentes a actuar en base precios de mercado es aplicable exclusivamente para la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en el ISR. Por ello, es posible que el precio pactado en una operación comercial entre partes relacionadas difiera de aquel que se declare como ingreso o deducción para efectos de la determinación de la base gravable del ISR.

La fracción IX del artículo 76 de la LISR establece la obligación a los contribuyentes de obtener y conservar la documentación comprobatoria que demuestre que actúan a precios de mercado. Esta documentación se conoce coloquialmente como un “estudio” o “reporte” de precios de transferencia y debe incluir la información que permita identificar a las partes relacionadas, las operaciones entre partes relacionadas, el análisis funcional (incluyendo funciones, activos y riesgos), el análisis de comparabilidad y el método utilizado de acuerdo con el artículo 180 de la LISR, por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que deseen obtener certeza jurídica respecto de si sus operaciones se encuentran a precios de mercado para efectos fiscales, podrán solicitar a las autoridades fiscales una resolución particular unilateral o bilateral con una vigencia de 5 ejercicios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34-A del CFF. Estas resoluciones son conocidas internacionalmente como “APAs” o “Advance Pricing Agreements”. Las resoluciones bilaterales deberán solicitarse al amparo del procedimiento de acuerdo mutuo contenido en los tratados de doble tributación celebrados por México.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

En caso de que los contribuyentes no determinen sus ingresos acumulables y deducciones a precios de mercado, las autoridades fiscales están facultadas a hacerlo. Con motivo de dicha determinación las autoridades podrán imponer una multa que varía entre 55 % y 75 % de conformidad con el artículo 76 del CFF las cuales podrán ser reducidas en un 50 % en caso de que el contribuyente mantenga la

documentación (“estudio” o “reporte” de precios de transferencia) a que se refiere el artículo 76 fracción IX que demuestre que los ingresos acumulables y deducciones fiscales se encuentran a precios de mercado. La disminución de multas sólo es aplicable a las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

De conformidad con la fracción VI del artículo 140 de la LISR, la modificación a la utilidad fiscal como consecuencia de la determinación por parte de las autoridades fiscales de los ingresos acumulables o deducciones fiscales se considerará como dividendo o utilidad distribuido

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- I. Las características de las operaciones, incluyendo:
 - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.
 - b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
 - c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
 - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
 - e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de

efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- III. Los términos contractuales.
- IV. Las circunstancias económicas.
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se permite el utilizar la información de las operaciones comparables correspondientes a más de un ejercicio fiscal. Sin embargo, la norma omite regular si la información del contribuyente también podría considerarse por periodos similares.

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.

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.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y

las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

MÉTODOS APLICABLES

Artículo 180. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

- I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- II. Método de precio de reventa, que 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 calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
- III. Método de costo adicionado, que 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 fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.
- IV. Método de partición de utilidades, que 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:
 - 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.

-
- 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.
- V.** Método residual de partición de utilidades, que 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:
- 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.
- b)** La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
- 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, que 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 tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Sin bien, el artículo 302 del Reglamento de la Ley, permite utilizar el método intercuartil para ajustar el rango de precios, monto de contraprestaciones o rangos de utilidad, esta disposición no limita el método estadístico a utilizar para determinar el rango correspondiente.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 179 de esta Ley.

Se establece una jerarquía en la aplicación de los métodos de precios de transferencia. Los contribuyentes sólo podrán utilizar los métodos previstos en este artículo aplicando, en primer término, el método de Precio Comparable no Controlado, y sólo podrán utilizar los otros métodos cuando el método de Precio Comparable no sea el apropiado para las operaciones celebradas entre partes relacionadas. Aún cuando este método es el más adecuado, su aplicación en la práctica no es muy común debido a la escasez de información pública así como a las características únicas de los bienes y servicios transferidos entre partes relacionadas.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, 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.

Los contribuyentes que apliquen los métodos de precios de transferencia de reventa, de costo adicionado y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, deberán demostrar que tanto el costo como el precio de venta se encuentran a precios de mercado.

Además deberán demostrar que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable. Las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales establecen diversos señalamientos indicando cuando un método puede considerarse más apropiado que otro.

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.

OPERACIONES DE MAQUILA

Artículo 181. No se considerará 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 esta Ley.

De la redacción de este artículo se destaca que los residentes en el extranjero que residan en un país con el cual México haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición no constituirán establecimiento permanente en México cuando procesen habitualmente, a través de una maquiladora, bienes o mercancías mantenidas en el país, utilizando activos proporcionados directa o indirectamente por ellos y siempre que la maquiladora cumpla con las disposiciones de precios de transferencia contenidas en este artículo. La razón por la cual los residentes en el extranjero no constituyen establecimiento permanente cuando la maquiladora opta por tributar de acuerdo con este artículo es que los métodos incorporan un rendimiento a los activos que son propiedad de dichos residentes en el extranjero. En este sentido el gravamen que hubiera correspondido al residente en el extranjero se incorpora en el cálculo del ISR correspondiente a la maquiladora.

Para los efectos de este artículo, se considera operación de maquila la que cumpla con las siguientes condiciones:

- I. 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 transformación o reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, inclusive mediante operaciones virtuales, realizadas de conformidad con lo que establece la Ley Aduanera y las reglas de carácter general que para 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.

Las mercancías a que se refiere esta fracción, sólo podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tiene un contrato de maquila con la que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esas mercancías sean suministradas con motivo de dichas relaciones comerciales.

Para los efectos de esta fracción, se consideran como transformación, los procesos que se realicen con las mercancías consistentes en: la dilución en agua o en otras sustancias; el lavado o limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación; el ajuste, limado o corte; el acondicionamiento en dosis; el 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.

II. Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.

En relación con este requisito, la regla 3.20.2. señala que se considera que la totalidad de los ingresos por la actividad productiva de una entidad provienen exclusivamente de la operación de maquila, cuando se trate de los ingresos que obtienen por la prestación de servicios de maquila por actividades productivas a partes relacionadas residentes en el extranjero. La maquiladora podrá considerar también como ingresos derivados de la actividad productiva, a los ingresos obtenidos por la realización de actos y actividades relacionados con su operación de maquila, siempre y cuando en su contabilidad tengan segmentados dichos ingresos y sus respectivos costos y gastos.

En ningún caso se considerará que califica como ingresos por su actividad productiva provenientes de su operación de maquila, a los ingresos que obtengan por la venta y distribución de productos terminados para su reventa; ya sea la compra venta de productos distintos a los manufacturados por la maquiladora de que se trate o bien la adquisición en México o en el extranjero de los productos que manufactura, de forma separada o conjuntamente con otros productos no manufacturados por la propia maquiladora, para su importación definitiva y su posterior venta y distribución.

Para estos efectos, la empresa maquiladora podrá considerar como ingresos derivados de su actividad productiva relacionados con su operación de maquila, a los ingresos por concepto de prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería; arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; enajenación de desperdicios derivados de materiales utilizados en su actividad productiva de maquila; enajenación de bienes muebles e inmuebles; por intereses; y otros ingresos conexos a su operación; siempre que sean distintos a los obtenidos por la venta y distribución de productos conforme al párrafo segundo de esta regla.

Lo anterior será aplicable siempre que la empresa maquiladora cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que la suma de los ingresos por la prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería, por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, por enajenación de desperdicios, por intereses y los conexos a su operación de maquila, no exceda en su conjunto del 10% del monto total de los ingresos por la operación de maquila.

En la determinación del 10%, no se considerarán los ingresos a que se refiere el artículo 8, penúltimo párrafo de Ley del ISR tanto en el numerador como en el denominador.

- b) Que segmente en su contabilidad la información correspondiente a su operación de maquila, así como la de los demás tipos de operaciones relacionadas con ésta e identifique a cada una de las empresas con quienes se llevan a cabo dichas operaciones.
- c) Que se demuestre que la contraprestación por los ingresos derivados de actividades productivas relacionadas con la operación de maquila entre partes relacionadas fue pactada como lo harían

partes independientes en operaciones comparables, en los términos de la Ley del ISR.

- d)** Que en la declaración informativa de empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación (DIEMSE), presente la información correspondiente a estos ingresos, desglosada por cada concepto.

En caso de obtener ingresos por enajenación de bienes muebles e inmuebles, la empresa maquiladora deberá dar aviso a través de buzón tributario disponible en el portal del SAT, exponiendo la razón de negocios que dio origen a dicha operación y señalando el importe y porcentaje que esta operación representa del total de los ingresos por la operación de maquila. Además, deberá anexar copia de la documentación correspondiente a tal operación y aquella que demuestre que dichos bienes se utilizaron en la operación de maquila, conforme a la fecha de trámite 83/ISR

Los ingresos por la prestación de servicios de administrativos, técnicos o de ingeniería a que se refiere el inciso a) de esta regla, deberán provenir exclusivamente de empresas partes relacionadas de la maquiladora.

En cuanto al ingreso por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles obtenido de partes no relacionadas, las empresas maquiladoras tendrán un plazo máximo de tres años para concluir esta operación. Dicho plazo empezará a computar a partir de la fecha de inicio estipulada en el contrato y no podrá extenderse por los mismos bienes objeto del mismo, excepto por caso fortuito o fuerza mayor y siempre que cuente con autorización de la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, cuya solicitud deberá de presentarse conforme a la ficha 84/ISR.

Este plazo no aplicará a la empresa maquiladora que hubiera celebrado contratos de arrendamiento con

anterioridad al primero de enero de 2014 en los que se contemple un plazo mayor al antes mencionado; sin embargo, en ningún caso podrá extenderse el plazo convenido en dichos contratos.

Las empresas maquiladoras no podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 182 de la Ley del ISR ni el beneficio que establece el Artículo Primero del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013, a los ingresos derivados de su actividad productiva relacionados con la operación de maquila, mencionados en el tercer párrafo de la presente regla.

- III. Que cuando las empresas con Programa que realicen los procesos de transformación o reparación a que se refiere la fracción I de este artículo, incorporen en sus procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras, que no sean importadas temporalmente, éstas deberán exportarse o retornarse conjuntamente con las mercancías que hubieren importado temporalmente.
- IV. Que los procesos de transformación o reparación a que se refiere la fracción I de este artículo, 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.

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

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable siempre que el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila sea propietario de al menos un 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila. El porcentaje mencionado se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Se establece como requisito, que por lo menos el 30% de la maquinaria y equipo que se utiliza en la operación de maquila sea propiedad del residente en el extranjero.

El artículo segundo del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado el 26 de Diciembre del 2013, otorga un plazo de dos años a partir de la entrada en vigor del decreto en mención (1ro de enero del 2014), para aquellas maquiladoras que al 31 de diciembre de 2009 cumplieron con sus obligaciones en materia de ISR, de conformidad con el artículo 216-Bis de la LISR, vigente hasta el 31 de Diciembre del 2013, para que cuando menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila, sea propiedad del residente en el extranjero con el que tenga celebrado un contrato de maquila y que no haya sido propiedad de la empresa residente en México que realiza la operación de maquila o de cualquier parte relacionada de ésta.

En este sentido, en el criterio normativo 60/ISR/N se establece que el artículo segundo, primer párrafo del Decreto analizado no condiciona a que el 70% restante de la maquinaria y equipo utilizados en dicha operación de maquila deba ser propiedad del residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila ni que dicha maquinaria y equipo haya sido propiedad de la empresa residente en México que realiza la operación de maquila o de alguna parte relacionada de ésta.

La Regla 3.20.3 establece el procedimiento para el cálculo del 30% de maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero, señalando que el porcentaje mencionado se calculará al último día del ejercicio fiscal de que se trate, dividiendo el monto pendiente por depreciar de la maquinaria y

equipo, entre el monto pendiente por depreciar de la maquinaria y equipo total utilizados en la operación de maquila.

No se considerará 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 por lo que no será aplicable lo dispuesto en el artículo 182 de esta Ley.

Las maquiladoras que al 31 de diciembre del 2013 venían realizando ventas al mercado nacional al amparo del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), se vieron obligadas en 2014 a reestructurar su operación de tal forma que en la empresa maquiladora se realicen solamente operaciones de maquila y en su caso, llevar a cabo las ventas al mercado nacional a través de otra entidad, cabe señalar que para el 2014 se otorgó plazo hasta el mes de septiembre para que las maquiladoras efectuaran dicha reestructuración..

Cabe señalar que se permite enajenar mercancías en territorio nacional, si dichas mercancías están amparadas por un pedimento de

exportación, y el en residente en el extranjero propietario de la materia prima transformada realiza la entrega material de dicha mercancía a través de una maquiladora certificada en materia de comercio exterior, esta transferencia de mercancías se realiza a través de un pedimento de exportación virtual.

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LAS MAQUILADORAS

Artículo 182. Para los efectos del artículo 181 de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 179 y 180 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país, cuando las empresas maquiladoras determinen su utilidad fiscal como la cantidad mayor que resulte de aplicar lo siguiente:

- I. El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de

residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere esta fracción podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

- a) La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere esta fracción el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 179 y 180 de esta Ley.

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con el procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La Regla 2.8.9.1, establece el procedimiento de cálculo para determinar el valor de los activos propiedad de la maquiladora utilizados en la operación de maquila, la cual señala lo siguiente:

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 182, fracción I, inciso a), párrafo segundo de la Ley del ISR, el valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:

- I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones

que formen parte de los activos financieros, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo

El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción I del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

- a) Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por sociedades de inversión en instrumentos de deuda se considerarán activos financieros.

- b) Las cuentas y documentos por cobrar.

No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.

- c) Los intereses devengados a favor, no cobrados.

Para los efectos de los incisos a) y b) de esta fracción se consideran activos financieros las inversiones y los depósitos en las instituciones del sistema financiero.

Los activos financieros denominados en moneda extranjera se valorarán a la paridad existente el primer día de cada mes.

- II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo pendiente de deducir en el

impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos.

El saldo pendiente de deducir o el monto original de la inversión a que se refiere el párrafo anterior se actualizarán desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 31 y 37 de la Ley del ISR. No se llevará a cabo la actualización por los bienes que se adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado obtenido conforme al párrafo anterior entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

III. El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se calcula el valor del activo.

IV. Tratándose de inventarios, en el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación,

deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca el artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando los inventarios no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados o normas de información financiera, éstos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

- a) Valuando el inventario final de cada mes conforme al precio de la última compra efectuada en el mes por el que se calcula el valor del inventario. En caso de no haber realizado compras de ese inventario en el mes, deberá valuarse al valor de la última compra previa a ese mes.
- b) Valuando el inventario final del mes conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del mes de que se trate.

El valor del inventario al inicio del mes será el que correspondió al inventario final del mes inmediato anterior.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país

tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por deducir, calculado de conformidad con lo siguiente:
 - i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.
 - ii) El monto pendiente por deducir se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso

anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 34, 35, 36, 37 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de la Ley citada vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la deducción por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la deducción se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por deducir calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que

mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana de mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por deducir será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 de la fracción I de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

- II. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con las normas de información financiera, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.
2. La deducción de inversiones de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.
3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en las normas de información financiera.
4. No deberán considerarse los gastos financieros.
5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a las normas de información financiera. No se consideran gastos

extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de las normas de información financiera y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de esta fracción.

Para los efectos de esta fracción sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 154 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo

dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquellos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

El Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios publicado el 26 de diciembre del 2013, otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que realicen operaciones de maquila en los términos del artículo 181 y 182 de la Ley, consistente en una deducción adicional equivalente al monto que resulte de dividir entre dos los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores involucrados en la actividad de maquila y que a su vez, sean exentos para dichos trabajadores y restarle el tres por ciento de dichos pagos exentos.

Este estímulo fiscal tiene la finalidad compensar con una deducción adicional el efecto de la no deducibilidad del 43% de los pagos a los trabajadores que sean exentos para los efectos de la Ley del ISR, es de resaltar que el artículo 28 fracción XXX de la mencionada Ley prevé la no deducibilidad del 57% de los conceptos antes mencionado, y

solo en el caso de que las prestaciones no disminuyan con respecto al ejercicio anterior el porcentaje de no deducibilidad se reduce al 43%.

Las empresas con programa de maquila que apliquen lo dispuesto en este artículo, deberán presentar anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes de junio del año de que se trate, declaración informativa de sus operaciones de maquila en términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180 de esta Ley. Dicha resolución particular no será necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

La Regla 3.20.5, establece que para los efectos del Artículo 182, antepenúltimo párrafo de la Ley del ISR, se considerará que el residente en el país que realiza operaciones de maquila y obtiene la resolución en los términos de dicho párrafo, cumple con lo dispuesto en los artículos 179 y 180 de la misma Ley y, por lo tanto, las personas residentes en el extranjero con las que mantiene relaciones de carácter jurídico o económico y para las cuales actúa, no tienen establecimiento permanente en el país, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en dichos artículos y en la solicitud de resolución determine sus resultados de conformidad con una metodología que considere en el cálculo a la totalidad de los activos que se encuentran destinados a la realización de la operación de maquila, incluyendo los que sean propiedad del residente en el extranjero. Se entenderá que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte para realizar dicha operación.

Por su parte la Regla 2.12.8, señala la información que deberá de acompañarse a la solicitud para obtener una resolución particular en materia de precios de transferencia, deberán presentar mediante buzón tributario la información y documentación a que se refiere la ficha de trámite 102/CFE

“Consultas en materia de precios de transferencia” del Anexo I-A.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción X del artículo 76 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el artículo 181 de la presente Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

PROVEEDORES DE MAQUILADORAS BAJO EL PROGRAMA DE ALBERGUE

Artículo 183. No se considerará 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.

Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable siempre que las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue, presenten anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes de junio del año de que se trate, declaración informativa de las operaciones realizadas a través de la empresa maquiladora en la modalidad de albergue o de sus partes relacionadas. La información a que se refiere este párrafo se deberá presentar desglosada por cada uno de los residentes en el extranjero que realizan actividades de maquila a través de la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue.

A las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue que apliquen lo dispuesto en este artículo, en ningún caso les aplicará lo previsto en los artículos 181 y 182 de esta Ley.

Las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue deberán cumplir, además de las obligaciones establecidas en este artículo y en las disposiciones fiscales y aduaneras, con lo siguiente:

- I. Observar lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, únicamente respecto de las fracciones I, II y III del citado precepto legal.
- II. Presentar las siguientes declaraciones en los términos y condiciones establecidas en las disposiciones fiscales:
 - a) Anuales y mensuales definitivas de los impuestos federales a que estén obligados, con independencia de que en las mismas resulte o no cantidad a pagar.
 - b) Informativa de operaciones con terceros.
 - c) Módulo correspondiente a sus operaciones de comercio exterior de la Declaración Informativa de Empresas Manufactureras, Maquiladoras y de Servicios de Exportación.

Cuando una empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue incumpla con alguna de las obligaciones previstas en los incisos anteriores, el Servicio de Administración Tributaria requerirá a dicha empresa para que en un plazo que no exceda de 30 días naturales aclare lo que a su derecho convenga sobre el incumplimiento y en caso de que no se subsane el mismo en el plazo citado, se procederá a la suspensión de dicha empresa en el Padrón de Importadores a que se refiere el artículo 59, fracción IV de la Ley Aduanera.

Los residentes en el extranjero que realicen actividades de maquila a través de la empresa de maquila bajo la modalidad de albergue, únicamente podrán aplicar lo dispuesto en este artículo por un periodo de 4 años consecutivos.

La Regla 3.20.6 prevé una opción para que los extranjeros que realicen operaciones de maquila a través de una empresa con IMMEX con programa de albergue, cumplan con sus obligaciones fiscales una vez transcurrido el plazo de 4 años, a través de dicha empresa.

AJUSTES DE PRECIOS

Artículo 184. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las

autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

CAPÍTULO I DE LAS CUENTAS PERSONALES DEL AHORRO

DEPÓSITOS EN CUENTAS PERSONALES PARA EL AHORRO, PAGOS DE PRIMAS DE SEGUROS PARA EL RETIRO Y ADQUISICIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN

Artículo 185. Los contribuyentes a que se refiere el Título IV de esta Ley, que efectúen depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general, o bien adquieran acciones de los fondos de inversión que sean identificables en los términos que también señale el referido órgano desconcentrado mediante disposiciones de carácter general, podrán restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 152 de esta Ley de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior, cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva, de conformidad con las reglas que a continuación se señalan:

- I. El importe de los depósitos, pagos o adquisiciones a que se refiere este artículo no podrán exceder en el año de calendario de que se trate, del equivalente a \$152,000.00, considerando todos los conceptos.

Las acciones de los fondos de inversión a que se refiere este artículo quedarán en custodia del fondo de inversión al que correspondan, no pudiendo ser enajenadas a terceros, reembolsadas o recompradas por dicha sociedad, antes de haber transcurrido un plazo de cinco años contado a partir de la fecha

de su adquisición, salvo en el caso de fallecimiento del titular de las acciones.

- II. Las cantidades que se depositen en las cuentas personales, se paguen por los contratos de seguros, o se inviertan en acciones de los fondos de inversión, a que se refiere este artículo, así como los intereses, reservas, sumas o cualquier cantidad que obtengan por concepto de dividendos, enajenación de las acciones de los fondos de inversión, indemnizaciones o préstamos que deriven de esas cuentas, de los contratos respectivos o de las acciones de los fondos de inversión, deberán considerarse, como ingresos acumulables del contribuyente en su declaración correspondiente al año de calendario en que sean recibidas o retiradas de su cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro de que se trate o del fondo de inversión del que se hayan adquirido las acciones. En ningún caso la tasa aplicable a las cantidades acumulables en los términos de esta fracción será mayor que la tasa de impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuó los depósitos, los pagos de la prima o la adquisición de las acciones, de no haberlos recibido.

En los casos de fallecimiento del titular de la cuenta especial para el ahorro, del asegurado o del adquirente de las acciones, a que se refiere este artículo, el beneficiario designado o heredero estará obligado a acumular a sus ingresos, los retiros que efectúe de la cuenta, contrato o fondo de inversión, según sea el caso.

Las personas que hubieran contraído matrimonio bajo régimen de sociedad conyugal, podrán considerar la cuenta especial o la inversión en acciones a que se refiere este artículo, como de ambos cónyuges en la proporción que les corresponda, o bien de uno solo de ellos, en cuyo caso los depósitos, inversiones y retiros se considerarán en su totalidad de dichas personas. Esta opción se deberá ejercer para cada cuenta o inversión al momento de su apertura o realización y no podrá variarse.

Los contribuyentes que realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro y además aseguren la vida del contratante, no podrán efectuar la deducción a que se refiere el primer párrafo de este artículo por la parte de la prima que corresponda al componente de vida. La institución de seguros deberá desglosar en el contrato de seguro respectivo la parte de

la prima que cubre el seguro de vida. A la cantidad que pague la institución de seguros a los beneficiarios designados o a los herederos como consecuencia del fallecimiento del asegurado se le dará el tratamiento que establece el artículo 93, fracción XXI, primer párrafo de esta Ley por la parte que corresponde al seguro de vida. Las instituciones de seguros que efectúen pagos para cubrir la prima que corresponda al componente de vida con cargo a los fondos constituidos para cubrir la pensión, jubilación o retiro del asegurado, deberán retener como pago provisional el impuesto que resulte en los términos del artículo 145 de esta Ley.

Esta disposición pretende promover el ahorro interno en las personas físicas, mediante el estímulo con el que se permite la disminución de la base gravable, por el valor equivalente a los depósitos o inversiones realizados en una institución de crédito, así como las inversiones en sociedades de inversión, hasta por la suma de \$ 152,000.00, en el año de calendario.

En realidad el estímulo mencionado no ofrecía mucho atractivo, debido a su límite y a que, tanto los rendimientos como el retiro de los depósitos o inversiones, quedan gravados, sin ningún incentivo en cuanto a la permanencia de tales depósitos e inversiones. Además, a partir de 2014 el estímulo prácticamente se nulificó con el tope a las deducciones personales de las personas físicas, dentro de las que se encontraba este estímulo, referente al 10% de los ingresos de la persona sin exceder de cuatro veces salario mínimo anual (aproximadamente \$ 98,000.00 en 2014 y \$ 102,000.00 en 2015)

No obstante, a partir de 2016, el concepto de aportaciones se excluye de la limitante global para las deducciones; sin embargo, subsiste la limitación particular para tales aportaciones, del 10% de los ingresos acumulables, sin exceder del equivalente de cinco salarios mínimos generales elevados al año. (aproximadamente \$ 133,000.00 en 2016)

También en este artículo se efectúa el cambio de “sociedades de inversión” por el de “fondos de inversión”, debido al cambio de denominación de la “Ley de Sociedades de Inversión” por la de “Ley de Fondos de Inversión”.

Los artículos 303, 304 y 305 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de octubre de 2015, sustituyen en

los mismos términos a los artículos 278, 279 y 280 del Reglamento anterior, con respecto a las regulaciones sobre los depósitos en Instituciones de Crédito, los Contratos de Seguros con base en planes de pensiones y a las aportaciones a largo plazo.

CAPÍTULO II

DE LOS PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD Y ADULTOS MAYORES

CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Artículo 186. El 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, podrá deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado conforme al Capítulo I del Título IV de esta Ley, 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.

Se otorgará un estímulo fiscal a quien contrate 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, en los términos del artículo 96 de esta Ley.

Subsiste el estímulo consistente en la deducción de la cantidad equivalente al 100% del Impuesto sobre la Renta retenido y enterado con respecto a las remuneraciones a trabajadores con discapacidad. Además de la necesidad de comprobación de los requisitos que debe reunir el personal, el estímulo es poco atractivo por su escasa cuantía. Asimismo, subsiste el párrafo adicional, del nuevo estímulo a quien contrate adultos mayores, consistente en el 25% del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y mayores.

En la Regla 3.21.2.1. de la RMF-2016 se especifica que el estímulo adicional se hará efectivo como partida deducible.

CAPÍTULO III DE LOS FIDEICOMISOS DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES

FIDEICOMISOS PARA LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE BIENES INMUEBLES

Artículo 187. Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 188 de esta Ley 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, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.
- II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.
- III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta 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.
- IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 188 de esta Ley.
- V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos

certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.

- VI.** Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.
- VII.** Que cuando la fiduciaria estipule en los contratos o convenios de arrendamiento que para determinar el monto de las contraprestaciones se incluyan montos variables o referidos a porcentajes, excepto en los casos en que la contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario, estos conceptos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso.
- VIII.** Que se encuentre inscrito en el Registro de Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose del fomento a la inversión inmobiliaria a través de los fideicomisos para la adquisición o construcción de inmuebles denominados comúnmente como FIBRAS, se conservan los requisitos establecidos, siendo los más importantes: que los bienes inmuebles se destinen al arrendamiento, sin que se enajenen en un lapso de cuatro años; que por lo menos el 70% del patrimonio esté invertido en los bienes inmuebles; que se emitan certificados de participación y se coloquen en la bolsa de valores; y que la fiduciaria distribuya cada año cuando menos el 95% del resultado fiscal.

También continúa el requisito que se refiere a las contraprestaciones que se determinen en función de montos variables o porcentajes, excepto el caso del porcentaje fijo sobre las ventas del arrendatario, conceptos que no podrán

exceder del 5% del total de los ingresos por rentas del fideicomiso.

Asimismo, subsiste el requisito de la inscripción en el Registro de Fideicomisos.

En las Reglas 3.21.3.4.; 3.21.3.5.; y 3.21.3.6 de la RMF-2016, se conservan regulaciones en materia de: Bienes destinados al hospedaje; Por ciento de Inversiones; y Registro de Fideicomisos.

En la Regla 3.21.3.1. se incorporan regulaciones con respecto a la Ganancia en la Enajenación, en el caso de inversiones anteriores.

En las Reglas 3.21.3.2. y 3.21.3.3 se dispone con relación a fideicomisos de Inversión en Energía e Infraestructura.

REGIMEN FISCAL Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS FIDEICOMISOS PARA LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE BIENES INMUEBLES

Artículo 188. Los fideicomisos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 187 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

- I. El fiduciario determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso.
- II. El resultado fiscal del ejercicio se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario por el fideicomiso para determinar el monto del resultado fiscal correspondiente a cada uno de los referidos certificados en lo individual.
- III. No se tendrá la obligación de realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a los que se refiere el artículo 14 de esta Ley.
- IV. El fiduciario deberá retener a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les distribuya aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, sobre el monto distribuido de dicho resultado, salvo que los tenedores que los reciban estén exentos del pago del impuesto sobre la renta por ese ingreso.

Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista, será el intermediario financiero que tenga en depósito los citados certificados quien deberá hacer la retención del impuesto a que se refiere el párrafo anterior y el fiduciario quedará relevado de la obligación de realizar tal retención.

- V.** Los tenedores de los certificados de participación que sean residentes en México o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país acumularán el resultado fiscal que les distribuya el fiduciario o el intermediario financiero provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de dichos certificados, sin deducir el impuesto retenido por ellos, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos del pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el impuesto sobre la renta que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan.

Las personas físicas residentes en México considerarán que el resultado fiscal distribuido corresponde a los ingresos a que se refiere la fracción II del artículo 114 de esta Ley.

La retención que se haga a los tenedores de certificados de participación que sean residentes en el extranjero se considerará como pago definitivo del impuesto.

- VI.** Los fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refiere el artículo 153 de esta Ley que adquieran los certificados de participación podrán aplicar la exención concedida en dicho artículo a los ingresos que reciban provenientes de los bienes, derechos, créditos y valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los referidos certificados y a la ganancia de capital que obtengan por la enajenación de ellos.

- VII.** Cuando se enajene alguno de los bienes inmuebles fideicomitados antes de haber transcurrido el periodo mínimo al que se refiere la fracción IV del artículo 187 de esta Ley, la fiduciaria deberá pagar, dentro de los quince días siguientes al de la enajenación, el impuesto por la ganancia que se obtenga en dicha enajenación, que resulte de aplicar la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto

de dicha ganancia determinado en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, por cuenta de los tenedores de los certificados de participación, sin identificarlos, y este impuesto será acreditable para los tenedores a los cuales la fiduciaria les distribuya dicha ganancia, siempre que ésta sea acumulable para ellos, sin que se les deba retener el impuesto por la distribución de esa ganancia.

VIII. Cuando el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes fideicomitidos sea mayor al monto distribuido del mismo a los tenedores de los certificados de participación hasta el 15 de marzo del año inmediato posterior, la fiduciaria deberá pagar el impuesto por la diferencia, aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, a esa diferencia, por cuenta de los tenedores de los referidos certificados, sin identificarlos, dentro de los quince días siguientes a esa fecha, y el impuesto pagado será acreditable para los tenedores de dichos certificados que reciban posteriormente los ingresos provenientes de la citada diferencia, siempre que sea acumulable para ellos, sin que se les deba retener el impuesto por la distribución de dicha diferencia.

IX. Los tenedores de los certificados de participación causarán el impuesto sobre la renta por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados, que resulte de restar al ingreso que perciban en la enajenación, el costo promedio por certificado de cada uno de los certificados que se enajenen.

El costo promedio por certificado de participación se determinará incluyendo en su cálculo a todos los certificados del mismo fideicomiso emisor que tenga el enajenante a la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene a todos ellos.

El cálculo del costo promedio por certificado de participación se hará dividiendo el costo comprobado de adquisición de la totalidad de los referidos certificados del mismo fideicomiso emisor que tenga el enajenante a la fecha de la enajenación, actualizado desde el mes de su adquisición hasta el mes de la enajenación, entre el número total de dichos certificados propiedad del enajenante.

Cuando el enajenante no enajene la totalidad de los certificados de participación de un mismo fideicomiso emisor que tenga a la fecha de la enajenación, los certificados que no haya enajenado

tendrán como costo comprobado de adquisición en el cálculo del costo promedio por certificado que se haga en enajenaciones subsecuentes en los términos de esta fracción, el costo promedio por certificado de participación determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior y como fecha de adquisición la de esta última enajenación.

El adquirente de los certificados de participación deberá retener al enajenante el 10% del ingreso bruto que perciba por ellos, sin deducción alguna, por concepto del impuesto sobre la renta, salvo que el enajenante sea persona moral residente en México o esté exento del pago del impuesto por los ingresos que reciba provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados.

Cuando la fiduciaria entregue a los tenedores de los certificados de participación una cantidad mayor al resultado fiscal del ejercicio generado por los bienes fideicomitados, la diferencia se considerará como reembolso de capital y disminuirá el costo comprobado de adquisición de dichos certificados que tengan los tenedores que la reciban, actualizando el monto de dicha diferencia desde el mes en que se entregue hasta el mes en que el tenedor enajene parcial o totalmente los certificados que tenga en la enajenación inmediata posterior a la entrega que realice.

Para los efectos del párrafo anterior, el fiduciario llevará una cuenta en la que registre los reembolsos de capital y deberá dar a los tenedores de los certificados de participación una constancia por los reembolsos que reciban, salvo que se trate de certificados de participación colocados entre el gran público inversionista.

- X.** Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista y se enajenen a través de los mercados reconocidos a los que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y las personas físicas residentes en México por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados que realicen a través de esos mercados.
- XI.** Las personas que actuando como fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso y reciban certificados de participación

por el valor total o parcial de dichos bienes, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes realizada en la aportación que realicen al fideicomiso, que corresponda a cada uno de los certificados de participación que reciban por los mismos hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados, actualizando el monto del impuesto causado correspondiente a cada certificado que se enajene por el periodo comprendido desde el mes de la aportación de los bienes inmuebles al fideicomiso hasta el mes en que se enajenen los certificados.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto de la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles y deberá pagarse dentro de los quince días siguientes a la enajenación de los certificados de participación correspondientes.

La ganancia obtenida por la enajenación de los bienes inmuebles realizada en la aportación de los fideicomitentes al fideicomiso correspondiente a cada uno de los certificados de participación recibidos por esos bienes se determinará en los términos de esta Ley, considerando como precio de enajenación de dichos bienes el valor que se les haya dado en el acta de emisión de los referidos certificados y dividiendo la ganancia que resulte, entre el número de certificados de participación que se obtenga de dividir dicho valor entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual.

El diferimiento del pago del impuesto a que se refiere esta fracción terminará cuando el fiduciario enajene los bienes inmuebles y el fideicomitente que los haya aportado deberá pagarlo dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice la enajenación de dichos bienes.

Para los contribuyentes del Título II de esta Ley será acumulable la ganancia en el ejercicio en que enajenen los certificados o la fiduciaria enajene los bienes fideicomitados, actualizando su monto por el periodo comprendido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso hasta el mes en que se enajenaron los certificados o los bienes inmuebles, y el impuesto pagado conforme a lo dispuesto en esta fracción se considerará como pago provisional del impuesto de dicho ejercicio.

Los fideicomitentes que reciban certificados de participación por su aportación de bienes inmuebles al fideicomiso, tendrán como costo comprobado de adquisición de cada uno de esos certificados el monto que resulte de dividir el valor que se les haya dado a dichos bienes inmuebles en el acta de emisión de los referidos certificados entre el número de certificados que se obtenga de dividir dicho valor de entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual y como fecha de adquisición la fecha en que los reciban por la citada aportación. La ganancia derivada de la enajenación de los certificados a que se refiere este párrafo se determinará en los términos de la fracción VII de este mismo artículo.

- XII.** Cuando los fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso que sean arrendados de inmediato a dichos fideicomitentes por el fiduciario, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes hasta el momento en que termine el contrato de arrendamiento, siempre y cuando no tenga un plazo mayor a diez años, o el momento en que el fiduciario enajene los bienes inmuebles aportados, lo que suceda primero. Al terminarse el contrato de arrendamiento o enajenarse los bienes inmuebles por el fiduciario se pagará el impuesto causado por la ganancia que resulte de aplicar la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto actualizado de dicha ganancia por el periodo transcurrido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso hasta el mes en que se termine el contrato de arrendamiento o se enajenen los bienes por el fiduciario.

Continúan los estímulos fiscales para las FIBRAS, entre los que se destacan: el diferimiento del pago del ISR por la ganancia en la enajenación de los inmuebles, para los fideicomitentes, hasta el momento de la venta de los certificados de participación o la enajenación de los inmuebles; la exención por la ganancia en la venta de los certificados de participación realizada en la bolsa de valores o en mercados reconocidos, para las personas físicas residentes en México y para las personas residentes en el extranjero; y la no obligación para el fiduciario de efectuar pagos provisionales del ISR.

En la Regla 3.21.3.7. se incluyen ciertas disposiciones sobre Retenciones y Emisión de Constancias.

CAPÍTULO IV
DE LOS ESTÍMULOS FISCALES A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN
CINEMATOGRÁFICA Y TEATRAL NACIONAL
PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LA PRODUCCIÓN
CINEMATOGRÁFICA NACIONAL

Artículo 189. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, 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 o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta. En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado 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 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.

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

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

Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. Se creará un Comité Interinstitucional que estará formado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes,

uno del Instituto Mexicano de Cinematografía y uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el Comité Interinstitucional y tendrá voto de calidad.

- II. 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.

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

- III. 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.

- IV. 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.

- V. Los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional.

Subsiste el crédito fiscal para los proyectos de inversión a la producción cinematográfica nacional, incluyendo los proyectos de distribución de películas cinematográficas nacionales. También se mantienen los montos máximos del crédito a distribuir entre los aspirantes, llevándose el total de 500 a 650 millones para los proyectos de producción y de 50

millones para los proyectos de distribución. También se continúa con el monto máximo por participante de 20 millones en proyectos de producción y se establece un máximo de 2 millones por contribuyente en proyectos de distribución.

ESTÍMULO FISCAL PARA LA INVERSIÓN EN PRODUCCIÓN TEATRAL NACIONAL

Artículo 190. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, 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 impuesto sobre la renta del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, causado en el ejercicio en el que se determine el crédito. Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta. En ningún caso el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando el crédito a que se refiere el párrafo anterior sea mayor al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán aplicar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

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

Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. Se creará un Comité Interinstitucional que estará formado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, uno del Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura y uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el Comité y tendrá voto de calidad.
- II. El monto total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio no excederá de 50 millones de pesos por cada ejercicio fiscal ni de 2 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción teatral nacional.

- III. El Comité Interinstitucional a que se refiere la fracción I de este artículo publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio fiscal, el monto del estímulo fiscal distribuido durante el ejercicio anterior, así como los contribuyentes beneficiados y los proyectos por los cuales fueron merecedores de dicho beneficio.
- IV. Los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional a que se refiere la fracción I de este artículo.

Se mantiene en los mismos términos el estímulo fiscal para proyectos de inversión en la producción teatral nacional.

CAPÍTULO V

DE LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LA CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE DESARROLLOS INMOBILIARIOS

DESARROLLADORES INMOBILIARIOS

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:

- I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.
- II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.

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.

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

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.

En el Reglamento se establece el procedimiento cuando el contribuyente enajena parte del terreno

- 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.

En el Reglamento subsiste la obligación para el fedatario de manifestar en la escritura pública los terrenos a los que se les será aplicable el estímulo.

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

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

Subsiste la opción para los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios para deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, en los mismo términos y condiciones que se establecían en el artículo 225 de la LISR desde 2002, con la modalidad de que, de no haberse enajenado el terreno

después del tercer ejercicio inmediato a la adquisición, deberán revertir los efectos de la opción, mediante la acumulación del costo de adquisición y el 3% del monto deducido, que no haya sido enajenado (conforme al Reglamento de la LISR), actualizada por inflación.

En la fracción XXXVI de la disposiciones transitorias 2014, dan continuidad a las disposiciones aplicables a los terrenos adquiridos y deducidos conforme al artículo 225 vigente hasta 2013.

CAPÍTULO VI

DE LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS

INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS

Artículo 192. Para promover la inversión en capital de riesgo en el país, 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, a través de los fideicomisos en los que se cumplan los requisitos siguientes:

- I. Que el fideicomiso se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México para actuar como tal en el país.
- II. Que el fin primordial del fideicomiso sea invertir en el capital de sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión y participar en su consejo de administración para promover su desarrollo, así como otorgarles financiamiento.
- III. Que al menos el 80% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en las acciones que integren la inversión en el capital o en financiamiento otorgados a las sociedades promovidas a las que se refiere la fracción II anterior y el remanente se invierta 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.
- IV. Que las acciones de las sociedades promovidas que se adquieran no se enajenen antes de haber transcurrido al menos un periodo de dos años contado a partir de la fecha de su adquisición.

- V. Que se distribuya al menos el 80% de los ingresos que reciba el fideicomiso en el año a más tardar dos meses después de terminado el año.
- VI. Que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Continúa el propósito de promover la inversión en capital de riesgo en el país, a través de títulos fiduciarios, conocidos como CKD'S, a plazo determinado o indeterminable emitidos por fideicomisos con rendimientos variables e inciertos y, parcial o totalmente vinculados a activos subyacentes fideicomitados, cuyo propósito sea la inversión que permita el desarrollo de actividades o la realización de proyectos de sociedades o bien, la adquisición de títulos representativos de capital social de sociedades.

En los artículos 309, 310 y 311 del RLISR se incluyen algunos aspectos sobre Servicios independientes; Requisitos de Inversión; e Ingresos por Distribuir. Antes estaban contemplados en reglas de la RMF-2015.

En la regla 3.21.4.1. de la RMF-2016 se conservan los conceptos que pueden disminuirse de los ingresos.

REQUISITOS PARA LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO

Artículo 193. Las personas que inviertan en capital de riesgo a través de los fideicomisos a los que se refiere el artículo 192 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

- I. Causarán el impuesto en los términos de los Títulos II, IV, o V de esta Ley, según les corresponda, por los ingresos que les entregue la institución fiduciaria provenientes de las acciones y valores que integran el patrimonio del fideicomiso o que deriven de la enajenación de ellos, así como los provenientes de los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas.
- II. La institución fiduciaria deberá llevar una cuenta por cada tipo de ingreso que reciba proveniente de las acciones y los valores, así como de los que deriven de la enajenación de ellos, y los que provengan de los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas. En una cuenta registrará los dividendos que reciba por las acciones; en otra registrará los intereses que reciba por

los valores y las ganancias obtenidas en su enajenación; en otra registrará los intereses que reciba por los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas, y en otra más registrará las ganancias que se obtengan por la enajenación de las acciones.

Cada una de las cuentas a las que se refiere el párrafo anterior se incrementará con los ingresos correspondientes a ella que reciba la institución fiduciaria y se disminuirá con los ingresos que dicha institución les entregue a los fideicomisarios provenientes de la misma.

- III.** La institución fiduciaria también deberá llevar una cuenta por cada una de las personas que participen como fideicomitentes y fideicomisarios en el fideicomiso, en las que registre las aportaciones efectuadas por cada una de ellas en lo individual al fideicomiso.

La cuenta de cada persona se incrementará con las aportaciones efectuadas por ella al fideicomiso y se disminuirá con los reembolsos de dichas aportaciones que la institución fiduciaria le entregue. El saldo que tenga cada una de estas cuentas al 31 de diciembre de cada año, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes de diciembre del año de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reembolsos de capital, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, 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.

- IV.** Cuando los fideicomisarios sean personas físicas residentes en el país o personas residentes en el extranjero, la institución fiduciaria deberá retenerles el impuesto que proceda por el tipo de ingreso que les entregue en los términos del Título IV o V de esta Ley, respectivamente, o en su caso, conforme a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición fiscal celebrados por México con los países en que residan las personas residentes en el extranjero que reciban los ingresos. Las personas que le paguen intereses a la institución fiduciaria por los financiamientos otorgados y los valores que tenga el fideicomiso, o que adquieran

de ella acciones de las sociedades promovidas no le retendrán impuesto sobre la renta por esos ingresos o adquisiciones.

- V.** La institución fiduciaria deberá darles constancia de los ingresos entregados y en su caso, del impuesto retenido por ellos, así como del reembolso de aportaciones, a las personas que los reciban como fideicomisarios del fideicomiso en cuestión.
- VI.** Cuando alguno de los fideicomisarios ceda los derechos que tenga en el fideicomiso, deberá determinar su ganancia en la enajenación de los bienes integrantes del fideicomiso que implica dicha cesión, conforme a lo dispuesto expresamente en la fracción VI del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, considerando como costo comprobado de adquisición de los mismos la cantidad que resulte de sumar al saldo que tenga en su cuenta individual de aportación a la fecha de la enajenación, la parte que le corresponda por esos derechos en lo individual de los saldos de las cuentas de ingresos a las que se refiere la fracción II de este artículo y del saldo de la cuenta a que se refiere el siguiente párrafo, a esa misma fecha. Cuando el fideicomisario no ceda la totalidad de los derechos que tenga en el fideicomiso, sino sólo una parte de ellos, su costo comprobado de adquisición de los bienes enajenados será el monto que resulte de multiplicar la cantidad a que se refiere este párrafo por el porcentaje que resulte de dividir la participación porcentual en el fideicomiso que representen los derechos enajenados entre la participación porcentual en el mismo que representen la totalidad de los derechos que tenga a la fecha de la enajenación.

Para los efectos del párrafo anterior, la institución fiduciaria deberá llevar una cuenta en la que registre la participación correspondiente al fideicomiso en las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas por la inversión realizada en ellas, que se generen a partir de la fecha en que se adquieran sus acciones en el fideicomiso y que formen parte del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de dichas sociedades.

Cuando los derechos que se cedan se hayan adquirido de terceros, el costo comprobado de adquisición de ellos sólo se incrementará o disminuirá, respectivamente, por la diferencia que resulte entre el saldo a la fecha de enajenación y el saldo a la fecha de adquisición de los derechos, actualizado hasta la fecha

de enajenación, de las cuentas de ingresos a las que se refiere la fracción II de este artículo y de la cuenta a la que se refiere el párrafo anterior.

- VII.** Cuando no se cumpla alguno de los requisitos a que se refieren las fracciones IV y V del artículo 192 de esta Ley, los fideicomisarios causarán el impuesto a la tasa establecida en el primer párrafo del artículo 9 de esta Ley por la utilidad fiscal que derive de los ingresos que reciba la institución fiduciaria, en los términos del artículo 13 de esta misma Ley, a partir del año inmediato posterior a aquél en que ocurra el incumplimiento.

Asimismo, subsisten las condiciones para el tratamiento de los rendimientos de los CKD'S, así como las obligaciones de los Fideicomisos de Inversión en Capital de Riesgo en el País, conocidos como (FICAP's). Por lo tanto, se mantiene el estímulo de transparencia para los inversionistas, que causan el ISR por los ingresos que les entregue la fiduciaria, según su naturaleza, provenientes de las acciones y valores que integran el patrimonio del fideicomiso o que se deriven de su enajenación, así como los provenientes de los financiamientos otorgados a las empresas promovidas.

En los artículos 312 y 313 del RLISR se incluyen disposiciones sobre el caso de Inversionistas Personas Morales y de Retenciones y Constancias. Esto último se complementa con lo indicado en la Regla 3.21.4.2. de la RMF-2016.

CAPÍTULO VII

DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN

Artículo 194. Las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Título II de esta Ley, podrán aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, considerando lo siguiente:

- I. Calcularán el impuesto del ejercicio de cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda a cada socio por su participación en la sociedad

cooperativa de que se trate, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley.

Las sociedades cooperativas de producción a que se refiere este Capítulo, podrán diferir la totalidad del impuesto a que se refiere esta fracción hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.

En los casos en que las sociedades antes referidas, determinen utilidad y no la distribuyan en los dos ejercicios siguientes a partir de la fecha en que se determinó, se pagará el impuesto en los términos de este Capítulo.

Cuando la sociedad cooperativa de que se trate distribuya a sus socios utilidades provenientes de la cuenta de utilidad gravable, pagará el impuesto diferido aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate la tarifa a que se refiere el artículo 152 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se considerará que las primeras utilidades que se distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

El impuesto que en los términos de esta fracción corresponda a cada uno de sus socios, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron las utilidades gravables, el socio de la cooperativa de que se trate podrá acreditar en su declaración anual del ejercicio que corresponda el impuesto que se pague en los términos de este párrafo.

Para los efectos de este Capítulo, se considerará que la sociedad cooperativa de producción distribuye utilidades a sus socios, cuando la utilidad gravable a que se refiere esta fracción se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad de que se trate.

Para los efectos de este Capítulo las sociedades cooperativas de producción que no distribuyan rendimientos a sus socios, sólo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generan más empleos o socios cooperativistas.

- II. Las sociedades cooperativas de producción llevarán una cuenta de utilidad gravable. Esta cuenta se adicionará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable pagada.

El saldo de la cuenta prevista en esta fracción, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad gravable del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan utilidades provenientes de esta cuenta con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución, 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 dichas utilidades.

El saldo de la cuenta de utilidad gravable deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea general extraordinaria y que haya servido de base para realizar la escisión.

La utilidad gravable a que se refiere esta fracción, será la que determine la sociedad cooperativa de que se trate, en los términos del artículo 109 de esta Ley, correspondiente a la totalidad de los socios que integran dicha sociedad.

- III. Por los ingresos que obtenga la sociedad cooperativa no se efectuarán pagos provisionales del impuesto sobre la renta.
- IV. Los rendimientos y los anticipos que otorguen las sociedades cooperativas a sus socios, se considerarán como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y se aplicará lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de esta Ley.

Para las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por personas físicas, se conserva la opción de pagar el ISR por la utilidad que le corresponda a cada socio, aplicando las disposiciones del Capítulo de los Ingresos por Actividades Profesionales, asimilados a salarios, del Título de Personas Físicas, en

lugar de utilizar las disposiciones del Título de las Personas Morales, todo esto de acuerdo con lo que señalaba el artículo 85-A de la LISR desde 2006 y hasta 2013. Solamente se incorporó, a partir de 2014 la posibilidad de diferir el pago del impuesto hasta que se distribuyan las utilidades, pero en el caso de que determinen utilidad y no la distribuyan en los dos ejercicios siguientes, se deberá pagar el ISR respectivo.

Mediante disposiciones transitorias de 2014 (XXVII y XXVIII) se reglamenta la continuidad del impuesto diferido en términos del artículo 85-A de la LISR que se abrogó.

CAMBIO DE OPCIÓN

Artículo 195. Las sociedades cooperativas de producción que opten por aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo, no podrán variar su opción en ejercicios posteriores, salvo cuando se cumpla con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto en los términos de este Capítulo, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos del mismo.

Se mantienen las mismas limitaciones para el cambio de la opción a que se refiere el artículo anterior, con igual texto que el del artículo 85-B de la LISR desde 2006 y hasta 2013.

En el Reglamento de la Ley se establecen los requisitos para el cambio de opción, que básicamente son el aviso a las autoridades y que se pague el impuesto diferido. Una vez presentado el aviso de cambio de opción no podrán volver a tributar con la opción.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARTÍCULO NOVENO. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

INICIO DE VIGENCIA

- I. La Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Primero del presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2014, salvo que en otros artículos del mismo se establezcan fechas de entrada en vigor diferentes.

ABROGACION DE LEY DE 2002

- II. Se aboga 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.

Las obligaciones y derechos derivados de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aboga 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 aboga.

DERECHOS POR VIGENCIA DE LEY ABROGADA

- 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, aquéllos que se verificaron durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aboga.

QUEDAN SIN EFECTO DISPOSICIONES QUE SE OPONGAN A ESTA LEY

- IV. A partir de la fecha en que entre en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedan sin efectos las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, que contravengan o se opongan a lo preceptuado en esta Ley.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES HECHAS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2012

- V. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hubiesen efectuado inversiones en los términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aboga, que no hubiesen sido deducidas

en su totalidad con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, aplicarán la deducción de dichas inversiones conforme a la Sección II del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente sobre el saldo que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga se encuentre pendiente por deducir, y considerando como monto original de la inversión el que correspondió en los términos de esta última Ley.

PÉRDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR

- VI.** Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando únicamente el saldo de dicha pérdida pendiente de disminuir, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se encuentre pendiente de disminuir.

CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA

- VII.** Hasta en tanto entren en vigor nuevos Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, continuarán vigentes las facultades delegadas en materia del impuesto sobre la renta contenidas en los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las entidades federativas en vigor y anexos correspondientes, así como sus respectivos acuerdos modificatorios.

El ejercicio de las facultades delegadas en materia del impuesto sobre la renta, conforme a los convenios vigentes a que se refiere el párrafo anterior, se entenderá referido a la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir de la fecha de su entrada en vigor.

Los asuntos en materia del impuesto sobre la renta que a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley se encuentren en trámite ante las autoridades fiscales de las entidades federativas, serán concluidos por éstas, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

- VIII.** Las entidades federativas mantendrán vigentes las facultades de comprobación a las que hace referencia el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se abroga, por lo que hace a las obligaciones fiscales de los contribuyentes correspondientes al ejercicio fiscal de 2013 y anteriores.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DE 2012

- IX.** Los contribuyentes obligados a presentar declaraciones informativas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio que concluye el 31 de diciembre de 2013, a más tardar el 15 de febrero de 2014.

DECLARACIONES INFORMATIVAS

- X.** Para los efectos de la obligación de presentar las declaraciones informativas y constancias establecidas en los artículos 86, fracciones III, IV, VIII, IX, X, XIV, 101, VI, 118, III, V, 143, último párrafo, 144 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se deberá cumplir con dicha obligación en los términos de esa Ley, a partir del 1 de enero de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

ENAJENACIONES A PLAZO

- XI.** Los contribuyentes que hubieran optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, la parte del precio efectivamente cobrado en una enajenación a plazo en términos del artículo 18, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que aún tengan cantidades pendientes de acumular a la entrada en vigor de este Decreto, respecto de las enajenaciones a plazo celebradas hasta el 31 de diciembre de 2013, estarán a lo siguiente:
- a)** Aplicarán lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hasta en tanto acumulen la cantidad pendiente de cobro del total del precio pactado en la enajenación, respecto de la totalidad de las enajenaciones a plazo.

El impuesto que resulte conforme al régimen contenido en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se podrá enterar en dos partes iguales, el 50% en el ejercicio en el que se acumule el ingreso y el 50% restante en el siguiente ejercicio.

El impuesto que podrá diferirse conforme al párrafo anterior, será el que corresponda a la proporción que representen las enajenaciones a plazo, respecto a la totalidad de las operaciones que realice el contribuyente en el periodo de que se trate. El impuesto que se difiera conforme a este inciso, se actualizará desde el mes por el que se tomó la opción, y hasta por el mes en el que se pague el mismo.

- b) Cuando el contribuyente enajene los documentos pendientes de cobro o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.
- c) En el caso de incumplimiento de los contratos de enajenaciones a plazo, el enajenante considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades cobradas en el mismo del comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

ACUMULACIÓN DE INVENTARIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO

- XII. Los contribuyentes que hubieran optado por acumular sus inventarios, para determinar el costo de lo vendido, deberán seguir aplicando lo establecido en las fracciones IV, V, VI, VII, IX y XI del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la

Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004.

SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES

- XIII.** Las sociedades de inversión de capitales que al 31 de diciembre de 2013, hubieren ejercido la opción prevista en el artículo 50 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y únicamente respecto de las inversiones en sociedades promovidas que hubieran realizado hasta dicha fecha, deberán acumular las ganancias por enajenación de acciones, intereses y del ajuste anual por inflación, hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan dividendos a sus accionistas.

Para efectos del párrafo anterior, las sociedades de inversión de capitales actualizarán las ganancias por enajenación de acciones y los intereses, desde el mes en el que los obtengan y hasta el mes en el que los distribuyan a sus integrantes. Las sociedades que ejercieron las opciones mencionadas deducirán el ajuste anual por inflación deducible, los intereses actualizados, así como las pérdidas actualizadas por enajenación de acciones, en el ejercicio en el que distribuyan la ganancia o los intereses señalados. Los intereses deducibles y la pérdida por enajenación de acciones se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que los intereses se hubieren devengado o la pérdida hubiere ocurrido y hasta el último mes del ejercicio en el que se deducirán.

Cuando las sociedades de inversión de capitales que hayan optado por acumular el ingreso en los términos señalados en el párrafo anterior, distribuyan dividendos, deberán estar a lo señalado en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad de inversión de que se trate deberá disminuir de la utilidad fiscal neta que se determine en los términos del tercer párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio en que se efectuó la distribución referida, el monto de los dividendos distribuidos en los términos de esta fracción.

Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable a las inversiones en acciones de sociedades promovidas que se hubieran realizado hasta el 31 de diciembre de 2013.

Las sociedades de inversión de capitales por las ganancias por enajenación de acciones, intereses y el ajuste anual por inflación, respecto de inversiones en sociedades promovidas realizadas a partir del 1 de enero de 2014, para su acumulación, estarán a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

PÉRDIDAS POR CRÉDITOS INCOBRABLES QUE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO NO PODRÁN DEDUCIR

- XIV.** A partir del 1 de enero de 2014, las instituciones de crédito no podrán deducir las pérdidas por créditos incobrables, que provengan de la creación o incremento de las reservas preventivas globales que hayan sido deducidas conforme al artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales por las que se ejerció la opción prevista en el artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso acumulable en el ejercicio de que se trate. El saldo de las reservas preventivas globales que las instituciones de crédito tengan al 31 de diciembre de 2013 en términos del cuarto párrafo del artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, las podrán mantener en la cuenta contable que para estos efectos establece la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y no aplicar lo establecido en este párrafo sino hasta que se liquiden, quebranten, renueven o reestructuren los créditos que les dieron origen a dichas reservas. Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este párrafo, deberán informar a más tardar el 15 de febrero de cada año los conceptos que dedujeron en los términos de este párrafo en el año calendario inmediato anterior, de conformidad con las disposiciones que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

El saldo acumulado de las reservas preventivas globales se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio de

que se trate. En este caso, se podrá disminuir del ingreso acumulable a que se refiere el párrafo anterior, hasta agotarlo, el excedente actualizado de las reservas preventivas globales pendientes de deducir, siempre que no se hayan deducido con anterioridad en los términos del artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Para el cálculo del ingreso acumulable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Las instituciones de crédito que al 31 de diciembre de 2013 tengan excedentes de Reservas Preventivas Globales pendientes por aplicar en términos del artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, las podrán deducir en cada ejercicio siempre que el monto de las pérdidas por créditos incobrables en el ejercicio que correspondan sean menores al 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio de que se trate. El monto deducible será la cantidad que resulte de restar al 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio el monto de las pérdidas por créditos incobrables deducidas en el ejercicio que corresponda.

Una vez que la institución de crédito haya deducido, de conformidad con el párrafo anterior, el total de los excedentes de Reservas Preventivas Globales pendientes por aplicar, podrá deducir, adicional a lo dispuesto en la fracción XV del artículo 27 de la presente Ley, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que se devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago. Lo anterior siempre y cuando no origine en el tiempo una doble deducción y no se hayan realizado entre partes relacionadas.

Pago del Impuesto Diferido

- XV.** Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y hubieren cumplido con el plazo de

cinco ejercicios previsto en el tercer párrafo del artículo 64 de la citada Ley, estarán a lo siguiente:

- a) Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora deberá desconsolidar a todas las sociedades del grupo, incluida ella misma y pagar el impuesto diferido que tengan pendiente de entero al 31 de diciembre de 2013, aplicando para tales efectos el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, o bien, el siguiente procedimiento:
 - 1. Reconocerá los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio de 2013, mediante declaración complementaria de dicho ejercicio, para lo cual, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio lo siguiente:
 - i) Los conceptos especiales de consolidación, que en su caso, hubiere continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002 en los términos del segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 y que con motivo de la desconsolidación deben considerarse como efectuadas con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001.
 - ii) El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que las sociedades controladas y que la controladora tengan derecho a disminuir al momento de la desconsolidación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron

las pérdidas fiscales de dichas sociedades para determinar el resultado fiscal consolidado.

Las pérdidas pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior y las referidas en el artículo 71, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, incluirán tanto las determinadas al 31 diciembre de 2012, como las generadas en el ejercicio de 2013.

- iii) El monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas y de la controladora, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

Para los efectos de este numeral, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio de 2013. Los conceptos especiales de consolidación correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 de las sociedades controladas y de la controladora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio de 2013. Las participaciones a que se refiere este párrafo, son aquellas que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados en el párrafo anterior, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio fiscal en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos tratándose de las operaciones

a que se refieren los artículos 57-F, fracción I y 57-G, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se realice la desconsolidación. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de las sociedades controladas y de la controladora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desconsolidación.

Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio de 2013 que resulte conforme a lo dispuesto en este numeral, la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga. Dicha controladora determinará la utilidad fiscal neta consolidada que corresponda y el excedente de ésta respecto de la utilidad fiscal neta del ejercicio que se manifestó en la declaración anterior a la que se deba presentar conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este numeral, podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada para efectos de la mecánica prevista en el numeral 3 siguiente.

Es importante comentar que bajo esta opción se permite incrementar la CUFIN del consolidado que resulte de la diferencia entre la utilidad fiscal neta consolidada que se manifestó en la declaración normal de consolidación y la que resulte aplicando este numeral, la cual podrá utilizarse para determinar la utilidad que corresponda a la comparación de los saldos de la CUFIN de acuerdo a la mecánica prevista en el numeral 3 de este procedimiento.

2. La sociedad controladora deberá pagar el impuesto que se cause en los términos del artículo 78, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, por los dividendos o utilidades no provenientes de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, que hubieren pagado las sociedades controladas a otras sociedades del mismo grupo de consolidación. El impuesto se determinará aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la citada Ley, a la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 1.4286 el monto actualizado de dichos dividendos o utilidades por el periodo transcurrido desde el mes de su pago hasta el mes en que se realice la desconsolidación.

Para los efectos del párrafo anterior, la sociedad controladora no considerará los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Con el propósito de no darle efectos retroactivos, se establece que los dividendo pagados o distribuidos entre el grupo antes del 1° de enero de 1999 que no provenían de la CUFIN, es decir por los dividendos contables, la sociedad controladora no deberá pagar el impuesto de dichos dividendos, es importante comentar que estos dividendos de acuerdo a la Ley en vigor en dicho ejercicio no eran sujetos del pago de impuestos, con lo cual se está dando un trato justo a esta disposición.

Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, conforme al párrafo anterior, no incrementarán las referidas cuentas de las sociedades que los hayan recibido.

Para efectos del primer párrafo de este numeral, se podrá optar por que el impuesto que corresponda sea enterado por la sociedad que teniendo el carácter de controlada llevó a cabo la distribución de dividendos o utilidades, en cuyo caso dicho entero deberá efectuarse dentro de los cinco meses siguientes a aquél en que se

realice la desconsolidación a que se refiere el inciso a) de esta fracción. En este supuesto, la sociedad que realice el entero podrá acreditar el impuesto en términos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014 y deberá disminuir del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al 1 de enero del 2014 la cantidad que resulte de dividir el impuesto efectivamente pagado en los términos de este párrafo entre el factor de 0.4286.

En el caso de que la cantidad que se disminuya sea mayor al saldo de la citada cuenta, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios hasta agotarla.

Una vez efectuado el entero del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad que hubiere percibido el dividendo o utilidad de que se trate podrá incrementar el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta con el importe actualizado de los dividendos o utilidades por los cuales se haya pagado el impuesto. Para tales efectos, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controlada y que efectúe el entero deberá expedir una constancia a la sociedad perceptora del citado dividendo o utilidad, conteniendo los datos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La aplicación de la opción antes prevista se encontrará sujeta a que la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora presente un aviso ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el último día del mes de febrero de 2014, mediante un escrito libre en el que se señale la denominación o razón social de cada una de las sociedades que efectuarán el pago del impuesto, indicando tanto el monto del dividendo o utilidad como del impuesto que corresponda a cada una de ellas, así como la denominación o razón social de la sociedad o sociedades que hubieren percibido el

dividendo o utilidad de que se trata y que incrementarán el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta con motivo de la opción ejercida.

3. La controladora determinará, en su caso, la utilidad que corresponde a la comparación de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, conforme a lo siguiente:

Comparará el saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta individuales de las sociedades controladas y el de la controladora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, incluyendo, en su caso, los efectos señalados en el numeral 1 de este inciso. En caso de que este último saldo sea superior al primero sólo se disminuirán del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo individual de las controladas y de la propia controladora. Si por el contrario, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior a la suma de los saldos individuales de las controladas y de la propia controladora, se considerará utilidad el resultado de multiplicar la diferencia entre ambos saldos por el factor de 1.4286. Sobre dicha utilidad la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de las cuentas individuales de las controladas y de la propia controladora, hasta llevarla a cero.

Para efectos de la comparación a que se refiere el presente numeral, únicamente se considerarán los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta individual de la controladora y de las controladas, así como de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se hubieren generado a partir del 1 de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2013.

El impuesto sobre la renta a pagar con motivo de la desconsolidación será la suma del impuesto determinado conforme a los numerales 1, 2 y 3 de este inciso.

El procedimiento que se señala en el presente inciso no procederá respecto de los conceptos por los que el contribuyente ya hubiere enterado el impuesto diferido a que se refiere la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o a que se refiere el artículo 70-A de la misma Ley, o bien cuando dicho impuesto se encuentre pendiente de entero por encontrarse sujeto al esquema de pagos establecido en las disposiciones fiscales antes mencionadas.

La sociedad controladora que cuente con conceptos especiales de consolidación a los que se refiere el inciso i) del numeral 1 del presente inciso a), podrá pagar el impuesto diferido correspondiente a los mismos, hasta que los bienes que dieron origen a dichos conceptos sean enajenados a personas ajenas al grupo en términos del Capítulo VI del Título II de la Ley que se abroga.

Así mismo, con el propósito de no darle efectos retroactivos a los conceptos Especiales de Consolidación (CEC), se establece que estos se podrán diferir hasta que los bienes que le dieron origen sean enajenados a personas ajenas al grupo de consolidación.

- b)** Con independencia del procedimiento elegido para determinar el impuesto que resulte de la desconsolidación a que se refiere el inciso a) de esta fracción, cuando la sociedad controladora en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 ó 2013 hubiere optado por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 ó I.3.6.13. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar el impuesto

sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que con motivo de la opción ejercida no fue determinado ni enterado en el ejercicio correspondiente.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.

De acuerdo a esté inciso como recordarán algunos contribuyentes tomaron la opción de diferir el impuesto por los ejercicios del 2010 al 2013 que resultaba con la comparación de los saldos de RECUFIN, por lo cual se deberá determinar y pagar el impuesto que resulte de la comparación de saldos entre las sociedades controladas y la controladora con el de la consolidación cuando está última sea menor.

Es importante comentar que de acuerdo con esta fracción la controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales anteriores a 1999 el impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido. Así mismo, de acuerdo con el último párrafo del numeral 1 del inciso b) de la mencionada fracción VIII, el registro de la cuenta fiscal neta de las controladas y de la controladora y del consolidado será el monto de la cuenta fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades.

- c) El impuesto que se determine de conformidad con lo dispuesto en los incisos a) y b) de la presente fracción se deberá enterar por la sociedad que tuvo el carácter de

controladora en cinco ejercicios fiscales, conforme al siguiente esquema de pagos:

1. 25%, a más tardar el último día del mes de mayo de 2014.
2. 25%, a más tardar el último día del mes de abril de 2015.
3. 20%, a más tardar el último día del mes de abril de 2016.
4. 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2017.
5. 15%, a más tardar el último día del mes de abril de 2018.

Los pagos a que se refieren los numerales 2 al 5 de este inciso, se deberán enterar actualizados con el factor que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se debió efectuar el pago a que se refiere el numeral 1 de este inciso y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el pago de que se trate.

- d) Las sociedades que al 31 de diciembre de 2013 hubieren tenido el carácter de controladoras y que a esa fecha se encuentren sujetas al esquema de pagos contenido en la fracción VI del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, o en el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán continuar enterando el impuesto que hubieren diferido con motivo de la consolidación fiscal en los ejercicios de 2007 y anteriores conforme a las disposiciones citadas, hasta concluir su pago conforme al esquema señalado.
- e) La sociedad controladora para determinar el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deberá enterar, así como el que podrán recuperar las sociedades controladas y ella misma, deberá estar a lo dispuesto en la fracción III del Artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la

Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

Es importante mencionar que conforme a esta fracción el IMPAC por pagar se debe enterar al mes siguiente de la desconsolidación, sin embargo de conformidad con la fracción XIX de las disposiciones transitorias se permite pagar este impuesto en 5 parcialidades iniciando el pago en el 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2013, que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación a que se refiere la presente fracción, no tendrá ningún efecto fiscal posterior.

Resulta poco entendible esta disposición, ya que hay que recordar que la CUFIN Consolidada debería tener efectos fiscales, esto es al menos para determinar el costo fiscal de acciones de la controladora, así como para efectos de los pagos de dividendos de dicha cuenta, por lo anterior consideramos que la CUFIN individual de la controladora será la que debemos utilizar para estos efectos, no obstante vemos que es necesario que las autoridades emitan reglas sobre este aspecto con la finalidad de tener una seguridad jurídica de este tema.

Resumen de la segunda opción

Considerando los elementos de cálculo antes mencionados, es posible resumir que el impuesto sobre la renta que se deberá pagar conforme a esta segunda opción, será el que resulte de lo siguiente:

Utilidad o pérdida fiscal consolidada 2013, presentada en la declaración normal

(+)	<i>Pérdidas fiscales individuales</i>
(+)	<i>Pérdidas en venta de acciones</i>
(+/-)	<i><u>Conceptos Especiales de Consolidación, los CEC anteriores a 1999 se pueden diferir</u></i>

(=)	<i>Utilidad del ejercicio</i>
(-)	<i><u>Pérdidas fiscales consolidadas pendientes de aplicar</u></i>
(=)	<i>Utilidad por declaración complementaria</i>
(x)	<i><u>Tasa ISR 30%</u></i>
(=)	<i>ISR por declaración complementaria</i>
(-)	<i><u>ISR por declaración normal</u></i>
(=)	<i>ISR a pagar por desconsolidación en declaración 2013</i>
(+)	<i>ISR por Dividendos Contables, no se deberá incluir los dividendos pagador con anterioridad a 1999</i>
(+)	<i>ISR de utilidad por comparación de CUFIN de 2008 a 2013</i>
(+)	<i><u>ISR de utilidad por comparación de R-CUFIN 2007 y anteriores</u></i>
(=)	<i>ISR a pagar por desconsolidación</i>

El impuesto a cargo por desconsolidación determinado con el procedimiento anterior, deberá ser pagado por la controladora en cinco años a partir de 2014 conforme a lo siguiente:

	<i>Fecha máxima de pago</i>				
	<i>Mayo de 2014</i>	<i>Abril de 2015</i>	<i>Abril de 2016</i>	<i>Abril de 2017</i>	<i>Abril de 2018</i>
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013</i>	25%	25%	20%	15%	15%

DESCONSOLIDACIÓN

- XVI.** Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, cuenten con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y se encuentren dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el tercer párrafo del artículo 64 de la referida Ley, podrán continuar determinando el impuesto sobre

la renta consolidado durante los ejercicios fiscales pendientes de transcurrir para concluir dicho periodo, conforme a las disposiciones establecidas en el citado Capítulo, así como en el Capítulo V del Título II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones que se encontraron vigentes al 31 de diciembre 2013. Asimismo, dichos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones relativas a la presentación de los avisos referidos en el citado Capítulo VI, resultándoles aplicables las infracciones y multas a que se refieren las fracciones XI y XII de los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Para efectos de lo anterior, una vez transcurrido el periodo de cinco ejercicios, la sociedad controladora deberá determinar el impuesto diferido conforme a las disposiciones de la fracción XV anterior y enterarlo de conformidad con el esquema de pagos siguiente:

- a) 25% en el mes de mayo del primer ejercicio fiscal posterior al de la conclusión del plazo de los cinco ejercicios.
- b) 25% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.
- c) 20% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.
- d) 15% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.
- e) 15% en el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal al mencionado en el inciso anterior.

Los enteros a que se refieren los incisos b) a e) de esta fracción, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se debió efectuar el pago a que se refiere el inciso a) de esta fracción y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

Con la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002 y los acuerdos políticos acordados en el "Pacto por México, se elimina el régimen de Consolidación Fiscal, por este motivo se decreta la desconsolidación por lo cual los

contribuyentes que tributan en el régimen de consolidación deberán pagar el impuesto que se tenga diferido al 31 de diciembre de 2013.

Mediante disposición transitoria se establece que aquellos contribuyentes que tengan menos de cinco años consolidando, continuarán determinando su resultado fiscal consolidado por los ejercicios que les falten para terminar con dicho plazo, una vez concluido dicho plazo la sociedad controladora determinara el impuesto diferido conforme a cualquiera de los procedimientos contenidos en las disposiciones del artículo noveno transitorios de la nueva Ley.

Presentación del dictamen fiscal 2015

2.13.2. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 32-A, tercer párrafo y 52, fracción IV del CFF, los contribuyentes deberán enviar a través del Portal del SAT, su dictamen fiscal así como la demás información y documentación a que se refiere el artículo 58 del Reglamento del CFF y la regla 2.19.5. de la RMF para 2016.

El dictamen y la información a que se refiere la presente regla se podrá presentar a más tardar el 01 de agosto del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, siempre y cuando las contribuciones estén pagadas al 15 de julio del 2016 y esto quede reflejado en el anexo “Relación de contribuciones por pagar”; la cual en los casos en que no se cumpla con lo anterior, el dictamen se considerará extemporáneo.

La fecha de presentación del dictamen, será aquella en la que el SAT reciba en los términos de la regla 2.13.8. de la RMF para 2016, la información correspondiente. Para tales efectos el citado órgano desconcentrado acusará recibo utilizando correo electrónico; y los contribuyentes podrán consultar a través del Portal del SAT, la fecha de envío y recepción del dictamen.

Las sociedades controladoras mencionadas en la fracción XVI del Artículo Noveno Transitorio del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013; podrán enviar la información a que se refiere la presente regla a más tardar el 30 de agosto de 2016, siempre y cuando las contribuciones estén pagadas al 15 de agosto del 2016 y esto quede reflejado en el anexo “Relación de contribuciones por pagar”; la cual, en los casos en que no se cumpla con lo anterior, el dictamen se considerará extemporáneo.

CFF 32-A 52, RCFF 58, RMF 2016 2.13.8., 2.19.5.

Acreditamiento del ISR por sociedades controladoras

(Aplicable a empresas que se encuentran dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el artículo 64 de la LISR que se abroga)

I.3.22.1. Las sociedades controladoras a que se refiere el Artículo Noveno, **fracción XVI** de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, podrán acreditar contra el ISR que resulte a su cargo en su declaración anual de consolidación fiscal o contra los pagos provisionales consolidados de dicho impuesto, las retenciones del ISR efectuadas a sus sociedades controladas por las instituciones del sistema financiero en los términos de los artículos 54 y 188, fracción IV de la Ley del ISR, en proporción a la participación consolidable que corresponda a la controlada de que se trate.

Lo dispuesto en esta regla estará condicionado a que la sociedad controlada a la cual se le efectuó la referida retención, efectúe el acreditamiento del ISR

retenido en contra del impuesto del ejercicio o del calculado en el pago provisional que corresponda, en los términos de la Ley del ISR.

La sociedad controladora efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de la presente regla en la declaración que corresponda al mismo ejercicio o mes en el cual la controlada acredite el impuesto retenido.

Para la aplicación de esta regla, la sociedad controladora deberá obtener de las sociedades controladas copias de las declaraciones anuales y de pagos provisionales del ISR presentadas en las que estas últimas hayan acreditado las retenciones del ISR.

LISR 54, 188, DECRETO 11/12/13 Noveno Transitorio

Transmisión de la autorización de consolidación

(Aplicable a empresas que se encuentran dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el artículo 64 de la LISR que se abroga)

I.3.22.2. Para los efectos del Artículo Noveno, **fracción XVI** de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, las sociedades controladores podrán solicitar la transmisión de la autorización de consolidación a que se refiere el artículo 65, fracción I, último párrafo de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, únicamente en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.** Que tratándose de la reestructuración de sociedades pertenecientes al mismo grupo, se constituya una nueva sociedad que cumpla con los requisitos que establece el artículo 64 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, para considerarse como sociedad controladora. En el caso de que en dicha reestructuración se autorice que la transmisión de las acciones se realice a costo fiscal, además se deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 24 de la Ley del ISR.

II. Que una sociedad controladora adquiera más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad controladora.

En cualquiera de los supuestos mencionados, la controladora presentará la solicitud para transmitir la autorización referida ante la ACNGC en los términos de los artículos 18 y 18-A del CFF.

CFF 18, 18-A, LISR 2013 24, 64, 65, DECRETO 11/12/13
Noveno Transitorio

Opción para la sociedad controladora de diferir el ISR de dividendos pagados en caso de fusión de sociedades

(Aplicable a empresas que se encuentran dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el artículo 64 de la LISR que se abroga)

I.3.6.5. Para los efectos del artículo 71, octavo párrafo de la Ley del ISR, cuando una sociedad controlada se fusione con otra sociedad del grupo que consolida, la sociedad controladora podrá diferir el impuesto correspondiente a los dividendos pagados a que se refiere el artículo 78, primer párrafo de la Ley del ISR, que correspondan a la sociedad fusionada, siempre que la sociedad controladora presente un aviso ante la ACNGC dentro de los 30 días siguientes a aquél en que surta efectos el acuerdo de fusión, acompañando al mismo un dictamen emitido por contador público registrado en los términos del CFF que muestre el procedimiento, los cálculos y el ISR que por los dividendos pagados se difiera con motivo del ejercicio de la opción a que se refiere la presente regla, así como el procedimiento, el cálculo del ISR que se haya generado y deba enterarse con motivo de la desincorporación por fusión, sin incluir en estos últimos el ISR que por concepto de dividendos se haya diferido.

En el caso de que la sociedad fusionante se ubique en los supuestos del artículo 78 de la Ley del ISR o la sociedad fusionante de que se trate se fusione

posteriormente, el impuesto diferido en los términos de la presente regla deberá enterarse debidamente actualizado por el periodo comprendido desde el mes en que debió efectuarse el pago del ISR que con motivo de la presente regla se difiera y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

En el caso de que la sociedad controladora presente el aviso y la documentación a que se refiere el primer párrafo de esta regla con posterioridad al plazo señalado en el mismo, dicha sociedad no podrá aplicar la opción prevista en esta regla para diferir el pago del ISR correspondiente a los dividendos, estando obligada a enterar dicho impuesto en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

LISR 71, 78, RMF 2013 I.3.6.6.

Registros de dividendos o utilidades percibidos o pagados de sociedades controladoras y controladas

(Aplicable a empresas que se encuentran dentro del periodo de cinco ejercicios que señala el artículo 64 de la LISR que se abroga)

I.3.6.6. Para los efectos del artículo 72, fracción I, inciso a) de la Ley del ISR el registro de dividendos o utilidades percibidos o pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas, se integrará con los dividendos o utilidades percibidos y pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas conforme a lo siguiente:

La sociedad controladora llevará, por cada sociedad controlada y por ella misma, los siguientes registros:

- I.** De dividendos o utilidades percibidos. Este registro se integrará con los dividendos o utilidades percibidos de sociedades del grupo que consolida y de terceros ajenos al grupo, identificando en ambos casos si los dividendos provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, incluso la consolidada, o si se trata de los dividendos a que se refiere el artículo 78, primer

párrafo de la Ley del ISR o de aquellos por los que se pagó el impuesto en los términos del artículo 11, primer párrafo de la misma Ley.

- II.** De dividendos o utilidades pagados de cuenta de utilidad fiscal neta. Este registro se integrará con los dividendos o utilidades pagados que provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, incluso la consolidada, identificando si dichos dividendos se pagaron a sociedades del grupo que consolida o a terceros ajenos al grupo.
- III.** De dividendos o utilidades pagados a que se refiere el artículo 78, primer párrafo de la Ley del ISR.

Este registro se adicionará cada ejercicio con los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 78, primer párrafo de la Ley del ISR pagados a otras sociedades del grupo que consolida y se disminuirá con los dividendos o utilidades pagados por los que se pague el impuesto, en los términos de los artículos 73 y 75 quinto párrafo de la misma Ley, sin que para efectos de dicha disminución los dividendos o utilidades puedan multiplicarse por el factor a que se refiere la fracción II, inciso b) del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del ISR para el ejercicio fiscal de 2005.

El saldo de este registro que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio fiscal de que se trate. Cuando se paguen dividendos o utilidades a los que se refiere el artículo 78, primer párrafo de la Ley del ISR o se pague el impuesto en los términos de los artículos 73 y 75, quinto párrafo de la misma Ley, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo del registro que se tenga a la fecha de pago de los dividendos o utilidades

o del pago del impuesto, sin incluir los dividendos o utilidades que en esa fecha se paguen o por los que se pague el impuesto, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se paguen los dividendos o utilidades o se pague el impuesto.

Cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, el saldo actualizado de este registro que se tenga a la fecha de la desincorporación o desconsolidación, multiplicado por el factor a que se refiere la fracción II, inciso b) del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del ISR del ejercicio fiscal de 2005, será el monto de los dividendos que se adicionará en los términos del artículo 71, segundo párrafo de la Ley del ISR, o en su caso, para los efectos de la regla I.3.6.4., fracción II, para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio.

Tratándose de los contribuyentes que presenten el aviso de fusión de sociedades que se señala en la regla I.3.6.5., el saldo actualizado del registro a que se refiere esta fracción, que la sociedad que se fusione o desaparezca tenga a la fecha de la fusión, se transmitirá a la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, en cuyo caso la sociedad controladora adicionará al saldo actualizado del registro que a la fecha en que se lleve a cabo la fusión tenga la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, el saldo actualizado del registro que la sociedad fusionada le transmita. Los saldos de los registros a que se refiere este párrafo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la fusión.

Tratándose de la escisión, el saldo actualizado del registro a que se refiere esta fracción que la sociedad escidente tenga a la fecha de la escisión se transmitirá a las sociedades que surjan por tal motivo. Para estos efectos, dicho saldo actualizado se dividirá entre las sociedades escindidas y la sociedad escidente, cuando esta última subsista, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión. El saldo del registro que la sociedad escidente tenga a la fecha de la escisión se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la escisión.

IV. De dividendos o utilidades pagados por los que se pagó el impuesto en los términos del artículo 11, primer párrafo de la Ley del ISR.

La sociedad controladora constituirá el saldo inicial de los registros a que se refiere esta regla a partir del ejercicio en que comience a determinar su resultado fiscal consolidado en los términos que la misma señala.

LISR 11, 71, 72, 73, 75, 78, RMF 2013 I.3.6.4., I.3.6.5.

Séptimo Transitorio de resolución Miscelánea 2014

Para efectos de lo dispuesto en el Artículo Noveno, fracción XVI de las disposiciones transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado el 11 de diciembre de 2013, las reglas I.3.6.4. y I.3.6.6. contenidas en el Capítulo I.3.6 Del Régimen de Consolidación, y la regla II.3.4.2. del Capítulo II.3.4. Del Régimen de Consolidación, ambos de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013,

seguirán siendo aplicables para los contribuyentes que opten por lo dispuesto en la fracción XVI antes referida.

Asimismo, seguirán siendo aplicables para los contribuyentes a que se refiere la fracción en comento lo dispuesto en las fichas de trámite 99/CFF denominada “Envío de información sobre estados financieros de consolidación, instituciones financieras y de establecimientos permanentes”, 9/ISR denominada “Solicitud de desconsolidación”, 33/ISR “Solicitud de autorización para disminuir pagos provisionales” y 37/ISR denominada “Aviso de incorporación a la consolidación fiscal de una sociedad controlada cuando se adquiera más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad” contenidas en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

CONTRIBUYENTES CON MÁS DE 5 AÑOS EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN

En el caso de los grupos con más de cinco años en este régimen, deberán desconsolidar y por lo tanto, determinar y pagar el impuesto diferido para lo cual se establecen tres opciones:

- 1- Aplicar las reglas y disposiciones contenidas en el artículo 71 de la Ley que se abroga pagando el impuesto diferido en cinco ejercicios.*
- 2- Aplicar el procedimiento opcional establecido en la fracción XV del artículo noveno transitorio de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, pagando el impuesto diferido en cinco ejercicios, o*
- 3- Aplicar el procedimiento opcional establecido en la fracción XVIII del artículo noveno transitorio de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y continuar aplicando por los ejercicios de 2008 a 2013 el impuesto diferido en los términos del artículo 71-A de la Ley que se abroga y pagar el impuesto en los plazos*

establecidos en dicha Ley, es decir pagar el impuesto hasta en diez ejercicios.

PIMERA OPCIÓN

Pago del impuesto diferido aplicando el artículo 71 de la LISR

Esta opción consiste en aplicar el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley que se abroga, es importante mencionar que este procedimiento genera muchas distorsiones que en muchos casos resulta que el pago de los impuestos se duplican o triplican sobre todo con las comparaciones de la CUFIN Y RUFIN, por lo que recomendamos hacer una valuación para no pagar de más el impuesto diferido, conforme a este procedimiento el impuesto diferido que resulte de la desconsolidación se adicionan al resultado del ejercicio o disminuyendo de la pérdida fiscal del consolidado de 2013 mediante la presentación de una declaración complementaria los siguientes conceptos:

- 1. El monto de las pérdidas fiscales que se hubieran considerado para la determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, tengan derecho a disminuir de las sociedades controladas y de la controladora, actualizadas y en la participación consolidable.*
- 2.- El monto de las perdidas provenientes de la enajenación de acciones que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, que no hubieran podido disminuirse a nivel individual, actualizadas y en la participación consolidable.*
- 3. Los dividendos que se hubieran pagado a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de los saldos de la CUFIN o de la CUFINRE, actualizados y piramidados con el factor que les corresponda.*
- 4. La utilidad por la comparación del saldo del Registro de Utilidades Netas (RUFIN) consolidado con el saldo la RUFIN de las sociedades controladas y la controladora, en caso de el saldo del consolidado sea menor a las suma de las individuales, la utilidad será el resultado de multiplicar la diferencia por el factor*

de pirimidación. En este caso la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley que se abroga.

Resulta criticable que se establezca dar una pérdida a la controladora cuando el régimen actual de consolidación queda abrogado, y en el nuevo régimen de integradoras no se pueda utilizar.

- 5. Adicionalmente se determinara la utilidad por la comparación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) consolidada con el saldo de la CUFIN que tenga las sociedades controladas y la controladora, cuando la suma de estas sea mayor al consolidado, en este caso se considerará utilidad la diferencia multiplicada por el factor de pirimidación y se disminuirá el saldo de la misma cuenta consolidada hasta llevarla a cero.*

Es importante considerar que este registro se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas por las que se pagó el impuesto diferido, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos del último párrafo del artículo 71-A de la Ley que se abroga, siempre y cuando correspondan a aquellas perdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68 de dicha Ley.

Con esta opción los contribuyentes tendrán la posibilidad de disminuir a la utilidad que resulte con este procedimiento las pérdidas fiscales consolidadas que se tengan pendientes de amortizar.

El impuesto a cargo por la desconsolidación deberá ser pagado por la sociedad controladora en un periodo de cinco años a partir del 2014, el impuesto del 25% de la primera parcialidad se deberá enterar mediante una declaración complementaria de 2013 en el mes de mayo; la segunda parcialidad 25% será pagado en abril de 2015, la tercera parcialidad 20% en abril 2016, la cuarta parcialidad 15% en abril de 2017, y la quinta parcialidad 15% en abril de 2018.

Sexto Transitorio de resolución Miscelánea 2014

Para efectos de lo dispuesto en el Artículo Noveno, fracción XV, inciso a) del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado el DOF el 11 de diciembre de 2013, los contribuyentes que empleen el procedimiento previsto en el artículo 71 de la Ley del ISR abrogada **podrán aplicar el procedimiento señalado en la regla I.3.6.4.** contenida en el Capítulo I.3.6. Del Régimen de Consolidación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO

- XVII.** Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán ejercer a partir del 1 de enero de 2014, la opción a que se refiere el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que para ello sea necesario obtener la autorización a que se refiere el artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; lo anterior, siempre que a más tardar el 15 de febrero de 2014 la sociedad integradora presente un aviso en el cual señale que ejercerá dicha opción y manifieste la denominación o razón social de la totalidad de las sociedades que conformarán el grupo así como el porcentaje de participación integrable de la sociedad integradora en cada sociedad integrada.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el grupo de sociedades deberá reunir los requisitos a que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y además no ubicarse en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 62 de dicha Ley. La sociedad integradora que al 1 de enero de 2014, no cuente con la participación establecida en el

artículo 61 de esta Ley en sus sociedades integradas, podrá ejercer la opción en comento, siempre que al 31 de diciembre de 2014 cumpla con la participación requerida en dichos artículos y no se trate de una sociedad de las referidas en el artículo 62 de la misma Ley. En caso de no cumplir con dicha participación a esta última fecha, la sociedad integradora deberá desincorporar a la sociedad de que se trate de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de dicha Ley, considerando como fecha de desincorporación el 1 de enero de 2014, y tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la renta que se difirió en los pagos provisionales del ejercicio con actualización y recargos, calculados desde que debieron efectuarse dichos pagos y hasta que los mismos se realicen.

Las sociedades a que se refiere el primer párrafo de esta fracción que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en términos de lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se hubieren generado hasta el 31 de diciembre de 2013, podrán incorporarse a este régimen opcional para grupos de sociedades, sin que por ello puedan disminuir dichas pérdidas.

OPCIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO

XVIII. Las sociedades controladoras que en el ejercicio de 2013 hubieren optado por determinar su impuesto sobre la renta diferido conforme al procedimiento previsto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán optar por determinar los efectos de la desconsolidación, conforme a lo siguiente:

- a) Deberán determinar el impuesto diferido de los ejercicios de 2008 a 2013 aplicando lo dispuesto en el artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y efectuar su entero en términos de lo establecido en el artículo 70-A de la citada Ley.

Estos pagos se harán de la siguiente manera:

2008 se inicia pagando en 2014 y se termina de pagar en el 2018

2009 se inicia pagando en 2015 y se termina de pagar en el 2019

2010 se inicia pagando en 2016 y se termina de pagar en el 2020

2011 se inicia pagando en 2017 y se termina de pagar en el 2021

2012 se inicia pagando en 2018 y se termina de pagar en el 2022, y

2013 se inicia pagando en 2019 y se termina de pagar en el 2023

Para estos efectos a diferencia de las otras opciones, no se presentará una declaración complementaria del ejercicio del 2013, sino que se deberá seguir calculando el impuesto diferido conforme al procedimiento del artículo 71-A

- b)** Determinarán el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deba enterarse así como el que puedan recuperar las sociedades que hubieren tenido el carácter de controladas y de controladora, para lo cual aplicarán lo dispuesto en el inciso e) de la fracción XV del presente artículo transitorio.

Es importante mencionar que conforme a esta fracción el IMPAC por pagar se debe enterar al mes siguiente de la desconsolidación, sin embargo de conformidad con la fracción XIX de las disposiciones transitorias se permite pagar este impuesto en 5 parcialidades iniciando el pago en el 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.

- c)** Cuando la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora, haya optado en los ejercicios de 2010, 2011, 2012 ó 2013 por aplicar lo dispuesto en la regla I.3.5.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010; I.3.6.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010 ó I.3.6.13. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2011, 2012 y 2013, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011, el 28 de diciembre de 2011 y el 28 de diciembre de 2012, respectivamente; deberá determinar y enterar con motivo de la desconsolidación el impuesto sobre la renta correspondiente a la comparación de los saldos del registro

de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que no fue determinado ni enterado en el respectivo ejercicio.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad que hubiere tenido el carácter de controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido a que se refiere el inciso a) de la fracción VIII del Artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley, el impuesto sobre la renta que les hubiere correspondido en términos de lo establecido en las disposiciones que se indican.

De acuerdo a esté inciso como recordarán algunos contribuyentes tomaron la opción de diferir el impuesto por los ejercicios del 2010 al 2013 que resultaba con la comparación de los saldos de RECUFIN, por lo cual se deberá determinar y pagar el impuesto que resulte de la comparación de saldos entre las sociedades controladas y la controladora con el de la consolidación cuando está última sea menor.

Así mismo, es importante mencionar que para efectos de la comparación de los registros de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (RCUFIN), se podrá incrementar el mencionado registro del consolidado con las pérdidas fiscales disminuidas con el impuesto respectivo, que ya pagaron el impuesto diferido en los términos del inciso a) de la fracción VIII del artículo Cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley del 2010 o la fracción I del artículo 71-A de la misma Ley.

También es importante comentar que de acuerdo con esta fracción la controladora podrá incrementar al registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas fiscales anteriores a 1999 el impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido. Así mismo, de acuerdo con el último párrafo del numeral 1 del inciso b) de la mencionada fracción VIII, el

registro de la cuenta fiscal neta de las controladas y de la controladora y del consolidado será el monto de la cuneta fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades.

Opción para calcular el ISR diferido conforme a la fracción XVIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR

I.3.22.6. Para efectos del Artículo Noveno, fracción XVIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, las sociedades que tuvieron el carácter de controladoras que ejerzan la opción de determinar los efectos de la desconsolidación conforme a lo dispuesto en dicha fracción, podrán:

- a) Aplicar lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 2) del inciso a) de la fracción XV del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR.
- b) Aplicar lo establecido en el segundo párrafo del inciso c) de la citada fracción XVIII, a lo señalado en el inciso a) de la misma fracción.

Cuando se trate de sociedades controladoras que hubieran continuado determinando conceptos especiales de consolidación por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002, lo dispuesto en la presente regla quedará sujeto a que la citada sociedad controladora ejerza la opción prevista en el último párrafo del inciso a) de la fracción XV del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR.

Decreto 11/12/2013 Noveno Transitorio

Octavo Transitorio de resolución Miscelánea 2014

Para efectos de lo dispuesto el Artículo Noveno, fracción XVIII de las disposiciones transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la

Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado el DOF el 11 de diciembre de 2013, las reglas, **I.3.6.9.**, **I.3.6.10.** y **I.3.6.11.**, contenidas en el Capítulo I.3.6. Del Régimen de Consolidación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, seguirán siendo aplicables para los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en dicha fracción.

PAGO DE IMPUESTO CONFORME AL ARTÍCULO 70-A DE LA LISR QUE SE ABROGA

- XIX.** Las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladoras podrán efectuar el pago del impuesto a que se refiere el inciso e) de la fracción XV o el inciso b) de la fracción XVIII del presente artículo transitorio, según sea el caso, en términos de lo dispuesto en las fracciones I a la V del sexto párrafo del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y considerando la actualización a que se refiere el séptimo párrafo de dicho artículo.

Impuesto al activo derivado de la desconsolidación

3.23.5. Para los efectos del Artículo Noveno Transitorio, fracciones XV, inciso e) y XVIII, inciso b) de las disposiciones transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014, la sociedad controladora respecto del impuesto al activo que tenga pendiente de entero conforme al esquema de pagos a que se refiere la fracción XIX del Artículo Noveno antes señalado, podrá proceder conforme a lo siguiente:

- a) Entregar a la sociedad controlada de que se trate una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo por el monto del impuesto pagado por la sociedad controladora al momento de la desconsolidación, o bien.
- b) Entregar a las sociedades controladas que corresponda una constancia de recuperación de impuesto al activo en ceros, cuando la sociedad controladora no efectúe pago alguno al momento de la desconsolidación.

En relación a lo dispuesto en el inciso a), las sociedades controladas únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto cuando éste hubiera sido efectivamente enterado por la controladora con motivo de la desconsolidación; por lo tanto, en caso de que la sociedad controladora antes de la entrada en vigor de la presente regla hubiere entregado a la sociedad controlada de que se trate la constancia a que se refiere el citado inciso a), la sociedad controladora podrá expedirla nuevamente señalando únicamente el monto del impuesto al activo pagado efectivamente por dicha sociedad.

LISR Disposiciones Transitorias, Noveno

El impuesto que en su caso resulte a cargo se podrá pagar en cinco parcialidades, iniciando el pago en el 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.

Resumen tercera opción

El impuesto diferido a cargo conforme a esta mecánica será determinado anualmente, considerando los siguientes conceptos correspondientes al sexto ejercicio inmediato anterior:

- (+) *ISR por pérdidas fiscales individuales*
- (+) *ISR por pérdidas en venta de acciones*
- (+) *ISR de utilidad por comparación de RCUFIN*
- (+) *ISR por Dividendos Contables*
- (=) *ISR diferido sexto ejercicio anterior*

Adicionalmente, se debe determinar el impuesto que resulte por la comparación de la RCUFIN

(+) ISR de utilidad por comparación de RCUFIN 2007 y anteriores

Es importante comentar que bajo este procedimiento no prevea la posibilidad de utilizar pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar a 2013 y que al terminar este régimen quedaran sin poder utilizarlas.

	<i>Fecha máxima de pago</i>									
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2008</i>	25%	25%	20%	15%	15%					
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2009</i>		25%	25%	20%	15%	15%				
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2010</i>			25%	25%	20%	15%	15%			
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2011</i>				25%	25%	20%	15%	15%		
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2012</i>					25%	25%	20%	15%	15%	
<i>Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013</i>						25%	25%	20%	15%	15%

Noveno Transitorio de resolución Miscelánea 2014

Para los efectos del Artículo Noveno, fracción II, segundo párrafo, en relación con el artículo Décimo Tercero, fracciones II, III, IV, V y VI de las disposiciones transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de

2013, las obligaciones y derechos derivados de las reglas I.3.1.17.; I.3.5.8.; I.3.6.1.; I.3.6.4.; I.3.6.5.; I.3.6.6.; I.3.6.8.; I.3.6.9.; I.3.6.10.; I.3.6.11.; I.3.6.12., I.3.6.13.; I.3.19.1.; I.3.19.2.; I.3.19.3. y I.12.2.1., los Capítulos I.7. y II.7., la Sección II.2.8.8.; así como las reglas II.2.2.2., II.2.2.5. y II.12.3.1., de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, que hubieran nacido durante su vigencia, por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dichas reglas, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en las mismas y en los términos de las disposiciones fiscales vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

Es importante comentar que de acuerdo a las opciones señaladas para determinar el pago del impuesto por la desconsolidación pudieran generar distorsiones, por lo cual es necesario revisar cada caso particular; cabe mencionar que las autoridades han manifestado que hay un compromiso de evitar distorsiones o efectos económico desfavorables que generan duplicidad o triplican el impuesto diferido, con las reglas ya publicadas consideramos que es posible registrar los efectos en los Estados Financieros el pasivo diferido al cierre del 2013.

PÉRDIDAS NO DEDUCIDAS

- XX.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción IX del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerarán aquellas pérdidas fiscales que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad y que se obtuvieron conforme a lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

- XXI.** Las personas morales que antes de la entrada en vigor de esta Ley tributaron de conformidad con el Título II, Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán cumplir por cuenta de sus integrantes con las obligaciones pendientes que se hayan generado hasta el 31 de diciembre de 2013 en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las personas físicas o morales integrantes de las personas morales mencionadas en el párrafo anterior, deberán cumplir individualmente las obligaciones establecidas en esta Ley, en los términos del Título que les corresponda.

SOCIEDADES O ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE SE DEDIQUEN A LA ENSEÑANZA

- XXII.** Las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, así como las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines deportivos, a partir de la entrada en vigor de este Decreto deberán cumplir las obligaciones del Título II de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante, deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y sus socios e integrantes considerarán como ingreso a dicho remanente cuando las personas morales mencionadas se los entreguen en efectivo o en bienes.

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS

- XXIII.** El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá otorgar facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes del Régimen de las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. Las facilidades administrativas en materia de comprobación de erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores no podrán exceder del 10% de sus ingresos propios con un límite de 800 mil pesos.

SALDO INICIAL PARA CONTRIBUYENTES QUE INICIARON ACTIVIDADES ANTES DEL 1-01-2014

- XXIV.** Para los efectos del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1 de enero de 2014, podrán considerar como saldo inicial de la cuenta de capital de aportación, el saldo que de dicha cuenta hubieran determinado al 31 de diciembre de 2013, conforme al artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dicha fecha.

DETERMINACIÓN DE UTILIDAD FISCAL NETA POR LOS EJERCICIOS 2001 A 2013

- XXV.** 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.

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.

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

XXVI. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, tributaron conforme a la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y, que a partir del 1 de enero de 2014, no reúnan los requisitos para tributar en los términos de la Sección II del Capítulo II, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto conforme a la Sección I del último Capítulo mencionado.

Para efectos de los pagos provisionales que les corresponda efectuar en el primer ejercicio conforme a la Sección I señalada en el párrafo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante en los términos del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, a partir de la fecha en que comiencen a tributar en la Sección I citada en el párrafo anterior, podrán deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, siempre que no se hubieran deducido con anterioridad y se cuente con la documentación comprobatoria de dichas inversiones que reúna los requisitos fiscales.

Tratándose de bienes de activo fijo, la inversión pendiente de deducir se determinará restando al monto original de la inversión, la cantidad que resulte de multiplicar dicho monto por la suma de los por cientos máximos autorizados por Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga para deducir la inversión de que se trate, que correspondan a los ejercicios en los que el contribuyente haya tenido dichos activos.

En el primer ejercicio que paguen el impuesto conforme a la Sección I del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, al monto original de la inversión de los bienes, se le aplicará el por ciento que señale esta Ley para el bien de que se trate, en la proporción que representen, respecto de todo el ejercicio, los meses transcurridos a partir de que se pague el impuesto conforme a la Sección I mencionada.

Los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos por operaciones en crédito por los que no se hubiese pagado el impuesto en los términos del penúltimo párrafo del artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y que dejen de tributar conforme a la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, para hacerlo en los términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, acumularán dichos ingresos en el mes en que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN

- XXVII.** Las sociedades cooperativas de producción que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hayan tributado en términos del Capítulo VII-A del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que hayan optado por diferir el impuesto correspondiente a los ejercicios, seguirán aplicando lo dispuesto por el artículo 85-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hasta que se cubra el impuesto que hubieran diferido únicamente por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

A partir de la entrada en vigor del presente Decreto, las personas físicas integrantes de las personas morales mencionadas en el párrafo anterior, no podrán cumplir individualmente las obligaciones establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo la sociedad cooperativa la que calcule y entere el impuesto sobre la renta como un solo ente jurídico en términos de dicha Ley.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de esta fracción que hubieran acumulado sus ingresos conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, cuando efectivamente se percibieron, y que a la entrada en vigor de esta Ley tengan ingresos pendientes de cobro, continuarán aplicando lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hasta que efectivamente perciban la cantidad pendiente de cobro,

únicamente por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

IMPUESTO DIFERIDO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN

XXVIII. Las sociedades cooperativas de producción que hayan tributado en términos del Capítulo VII-A del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y que hayan diferido el impuesto respecto de los ejercicios anteriores al 1 de enero de 2014, deberán pagar dicho impuesto en el ejercicio fiscal en el que se distribuya a sus socios la utilidad gravable que les corresponda, para estos efectos, el impuesto diferido se pagará aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate, la tarifa a que se refiere el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las sociedades cooperativas de producción, a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

INTERMEDIARIOS FINANCIEROS

XXIX. Los intermediarios financieros no efectuarán retención sobre los ingresos por intereses que paguen a personas físicas, provenientes de los títulos y valores, a que se refiere el Artículo Segundo, fracciones LII, LXXII, quinto párrafo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, y Artículo Segundo, fracciones XI y XV de las Disposiciones Transitorias de la citada Ley, publicadas en el referido Diario Oficial el 30 de diciembre de 2002, hasta que la tasa de interés se pueda revisar o se revise, de acuerdo con las condiciones establecidas en su emisión.

IMPUESTO SOBRE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS

XXX. 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 estará obligado a 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 1º 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 año 2014.

MES MÁS ANTIGUO DEL PERIODO

- XXXI.** Para los efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el mes más antiguo del periodo que se considerará, será el mes de diciembre de 2013.

OPCIÓN PARA DETERMINAR EL COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN

- XXXII.** Para efectos del inciso a) del párrafo tercero del artículo 129 y del párrafo noveno del artículo 161 de esta Ley, en el caso de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, la enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en dichas bolsas de valores o mercados de derivados, y la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación; cuando las adquisiciones de dichas acciones o títulos se hayan efectuado con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, en lugar de considerar el costo

promedio de adquisición, a que se refiere el inciso a) del párrafo tercero del artículo 129 de esta Ley, para realizar la determinación de las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y títulos por cada sociedad emisora o títulos que representen dichos índices accionarios, se podrá optar por realizar dicha determinación disminuyendo al precio de venta de las acciones o títulos, disminuido con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su enajenación, el valor promedio de adquisición que resulte de los últimos veintidós precios de cierre de dichas acciones o títulos inmediatos anteriores a la entrada en vigor de esta Ley. Si los últimos veintidós precios de cierre son inhabituales en relación con el comportamiento de las acciones de que se trate en los seis meses anteriores respecto de número y volumen de operaciones, así como su valor, en lugar de tomar los veintidós últimos precios de cierre se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores. Cuando se opte por el anterior procedimiento, el valor promedio de adquisición de las acciones o títulos se podrá actualizar desde la fecha del 31 de diciembre de 2013 hasta el mes inmediato anterior a la fecha de la primera enajenación.

OPCIÓN PARA DETERMINAR GANANCIAS O PÉRDIDAS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES

XXXIII. Para efectos del párrafo tercero del artículo 88 y del párrafo décimo segundo del artículo 151 de esta Ley, en el caso de que las adquisiciones de las acciones emitidas por las sociedades de inversión de renta variable se hayan efectuado con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, en lugar de considerar el precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de adquisición, a que se refiere el párrafo tercero del artículo 88 de esta Ley, para realizar la determinación de las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de dichas acciones, se podrá optar por realizar dicha determinación disminuyendo al precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de venta de las acciones de dicha sociedad de inversión, el valor promedio que resulte de los últimos veintidós precios de cierre de los activos objeto de inversión de renta variable inmediatos anteriores a la entrada en vigor de esta Ley. Si los últimos veintidós precios de cierre son inhabituales en relación

con el comportamiento de los activos objeto de inversión de renta variable de que se trate en los seis meses anteriores respecto del número y volumen de operaciones, así como su valor, en lugar de tomar los veintidós últimos precios de cierre se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los activos objeto de inversión de renta variable de los seis meses anteriores.

BIENES DE ACTIVO FIJO A LOS QUE APLICARON DEDUCCIÓN INMEDIATA

XXXIV. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley hubieren optado por efectuar la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, conforme al Capítulo II, del Título VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, no podrán deducir la parte no deducida de los mismos.

Cuando enajenen los bienes a los que aplicaron la deducción inmediata, los pierdan o dejen de ser útiles, calcularán la deducción por la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con 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 se haya efectuado la deducción señalada conforme al artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, los por cientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción y el por ciento de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la tabla prevista en el artículo 221 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes que hubieran optado por aplicar la deducción inmediata de los bienes a que se refiere esta fracción, deberán considerar la deducción de dichos activos que les hubiera correspondido, en la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión, los porcentos establecidos en los artículos 34, 35, 36 y 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SOCIEDADES MERCANTILES

XXXV. Las sociedades mercantiles que al 31 de diciembre de 2013, hubieran aplicado el estímulo establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, estarán a lo siguiente:

1. Los accionistas que aportaron bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.
 - b) La sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

Si al 31 de diciembre de 2016 no se han dado los supuestos a que se refieren los incisos anteriores, los accionistas a que se refiere este numeral deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

2. La ganancia que se acumule conforme al numeral anterior, se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule.

CONTRIBUYENTES QUE OPTARON POR DEDUCIR EL COSTO DE ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS EN EL EJERCICIO EN EL QUE LOS ADQUIRIERON

XXXVI. Los contribuyentes que hasta antes de la entrada en vigor de la presente Ley hayan optado por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquirieron, conforme al artículo 225, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán al momento de la enajenación del terreno, considerar como 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 20 fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquél en el que se efectuó la deducción a que se refiere esta fracción, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a esta fracción, 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 aquél en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a esta fracción 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 el presente párrafo.

CREACION DE PUESTOS PARA TRABAJADORES DE PRIMER EMPLEO

XXXVII. Los patrones que durante la vigencia del Capítulo VIII, del Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hubieran establecido puestos de nueva creación para ser ocupados por trabajadores de primer empleo en los términos y condiciones establecidos en dichos Capítulos, tendrán el beneficio a que se refiere el mismo respecto de dicho empleos hasta por un periodo de 36 meses, conforme a lo previsto por el artículo 232 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

IMPUESTO AL ACTIVO

XXXVIII. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán continuar aplicando, en sus términos, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LA DISTRIBUCIÓN DE PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS NACIONALES

XXXIX. Para los efectos del artículo 189 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Comité Interinstitucional publicará las reglas

generales para el otorgamiento del estímulo a los proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales, a más tardar el 15 de enero de 2014.

ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

- XL.** Las personas morales residentes en México que hayan acumulado ingresos por dividendos distribuidos por residentes en el extranjero en ejercicios fiscales anteriores al 2014 y que tengan pendiente por acreditar los montos proporcionales impuestos sobre la renta pagados por las sociedades extranjeras en primer y segundo nivel corporativo por dichos ingresos, estarán obligados a llevar el registro a que se refiere el artículo 5 de esta Ley. Sin embargo, el incumplimiento de esta obligación no causará la pérdida del derecho al acreditamiento previsto en el citado artículo.

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA TRANSPORTISTAS

- XLI.** El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá otorgar facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, foráneo de pasaje y turismo hasta por un monto de 4% de sus ingresos propios. Respecto de dicha facilidad de comprobación se podrá establecer que sobre las cantidades erogadas se efectúe una retención del impuesto sobre la renta, sin que ésta no exceda del 17%.

LISTA DE TERRIFIS

- XLII.** Son territorios por los que se debe presentar la declaración informativa a que se refieren el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Título IV Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

Anguila
Antigua y Barbuda
Antillas Neerlandesas
Archipiélago de Svalbard
Aruba

Ascensión
Barbados
Belice
Bermudas
Brunei Darussalam
Campione D'Italia
Commonwealth de Dominica
Commonwealth de las Bahamas
Emiratos Árabes Unidos
Estado de Bahrein
Estado de Kuwait
Estado de Qatar
Estado Independiente de Samoa Occidental
Estado Libre Asociado de Puerto Rico
Gibraltar
Granada
Groenlandia
Guam
Hong Kong
Isla Caimán
Isla de Christmas
Isla de Norfolk
Isla de San Pedro y Miguelón
Isla del Hombre
Isla Qeshm
Islas Azores
Islas Canarias
Islas Cook
Islas de Cocos o Kelling
Islas de Guernesey, Jersey, Alderney, Isla Great Sark, Herm,
Little Sark, Brechou, Jethou Lihou (Islas del Canal)
Islas Malvinas

Islas Pacífico
Islas Salomón
Islas Turcas y Caicos
Islas Vírgenes Británicas
Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
Kiribati
Labuán
Macao
Madeira
Malta
Montserrat
Nevis
Niue
Patau
Pitcairn
Polinesia Francesa
Principado de Andorra
Principado de Liechtenstein
Principado de Mónaco
Reino de Swazilandia
Reino de Tonga
Reino Hachemita de Jordania
República de Albania
República de Angola
República de Cabo Verde
República de Costa Rica
República de Chipre
República de Djibouti
República de Guyana
República de Honduras
República de las Islas Marshall

República de Liberia
República de Maldivas
República de Mauricio
República de Nauru
República de Panamá
República de Seychelles
República de Trinidad y Tobago
República de Túnez
República de Vanuatu
República del Yemen
República Oriental del Uruguay
República Socialista Democrática de Sri Lanka
Samoa Americana
San Kitts
San Vicente y las Granadinas
Santa Elena
Santa Lucía
Serenísima República de San Marino
Sultanía de Omán
Tokelau
Trieste
Tristán de Cunha
Tuvalu
Zona Especial Canaria
Zona Libre Ostrava

**PUBLICACIÓN DE REGLAS PARA FACILITAR LA
INCORPORACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES AL RÉGIMEN
DE INCORPORACION FISCAL**

- XLIII.** El Ejecutivo Federal deberá expedir en un plazo no mayor de 30 días a partir de la entrada en vigor del presente Decreto reglas de carácter general en las que se establezcan incentivos económicos

para facilitar la incorporación de contribuyentes al régimen al que se refiere la Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los incentivos deberán contemplar esquemas de financiamiento a través de la banca de desarrollo, de otras instituciones o de particulares, para la modernización de las operaciones de estos contribuyentes; flexibilización en las tarifas por el uso de servicios públicos en función de las ganancias; programas de capacitación, emprendimiento y crecimiento empresarial o del negocio, así como de cultura contributiva.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Publicadas en el DOF el 18 de noviembre de 2015

ARTÍCULO SEGUNDO.- En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- I. Lo dispuesto en el décimo primer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de los ejidos y comunidades, será aplicable desde el 1 de enero de 2014. Los ejidos y comunidades, que hubieran pagado el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2014, podrán aplicar lo dispuesto en el mencionado precepto, y en caso de obtener algún saldo a favor el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.
- II. Lo dispuesto en el artículo 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable desde el 1 de enero de 2014. Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2014, podrán aplicar lo dispuesto en el mencionado artículo 74-A, y en caso de obtener algún saldo a favor el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.
- III. Para los efectos de la obligación establecida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán presentar las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio fiscal de 2016, a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

- IV. Para los efectos del artículo 77-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el saldo de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables se actualizará en términos del artículo 77, segundo párrafo de dicha Ley. Para efectos de la primera actualización, se considerará como el mes en que se efectuó la última actualización, el mes en que se constituya dicha cuenta.
- V. Para los efectos de lo dispuesto en el décimo segundo párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el mes más antiguo del periodo que se considerará, será el mes de diciembre de 2013.
- VI. Para efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2 del artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los intereses podrán estar sujetos a una tasa del 4.9%, siempre que el beneficiario efectivo de esos intereses sea residente de un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.
- VII. Para efectos del artículo 185, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran restado el importe de los depósitos, pagos o adquisiciones a los que hace referencia el citado artículo durante los años de 2014 o 2015, deberán considerar como ingresos acumulables en su declaración, correspondiente a los años calendario en que sean recibidas o retiradas de su cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro de que se trate o de la sociedad o fondo de inversión de la que se hayan adquirido las acciones, aquéllas cantidades que se hubieran considerado como deducibles en términos del artículo 151, último párrafo de la citada Ley vigente durante los ejercicios 2014 y 2015, al momento del depósito, pago o adquisición correspondiente.

Desconsolidación Fiscal

Antecedentes:

Como recordaran con la Reforma Fiscal para el 2014 , se eliminó el régimen de consolidación fiscal vigente durante el ejercicio de 2013, estableciendo a través de disposiciones transitorias los procedimientos opcionales para desconsolidar a partir del 1 de Enero de 2014 para aquellos

contribuyentes que determinaron su resultado fiscal consolidado hasta el ejercicio del 2013 por más de 5 ejercicios, estos procedimientos señalan como determinar y enterar el impuesto que se haya diferido por virtud de este régimen; considerando para este cálculo: las pérdidas fiscales pendientes de recuperar de la controladora y las controladas que se hubieran considerando en la determinación del resultado fiscal consolidado; las pérdidas pendientes de disminuir de la enajenación de acciones que se hubieran considerado en la determinación del resultado fiscal consolidado; los conceptos especiales de consolidación; Dividendos contables si cargo a la CUFIN o CUFINRE y la Utilidad por la comparación de saldos de los registros de las cuentas de Utilidad fiscal neta o de las cuentas de la utilidad fiscal neta.

Además, es importante recordar que derivado de las reformas a la Ley del 2010, en materia de consolidación fiscal, también se debe pagar en parcialidades el impuesto diferido por los mismos conceptos mencionados en el apartado anterior, por los ejercicios anteriores al 2008.

Reforma Fiscal del 2016

(Artículo Segundo Transitorio, Fracciones VIII, IX, X, XI y XII)

Para la reforma fiscal del 2016 y con la intención de buscar simplificar el pago diferido, se establece mediante disposiciones transitorias nuevas opciones para pagar el impuesto por la desconsolidación por los conceptos de Pérdidas fiscales individuales, pérdidas por enajenación de acciones y por dividendos pagados sin cargo a la CUFIN o CUFINRE; llama la atención que de acuerdo a la exposición de motivos los esquemas para el pago del impuesto diferido previsto en la reforma fiscal del 2014 contribuyeron a hacer un régimen muy complejo y que dificultaba la fiscalización por parte de las autoridades fiscales, por lo cual se establecen las siguientes opciones donde se busca se agilice el proceso de salida del régimen de consolidación otorgando según la exposición de motivos mayor certeza a los contribuyentes:

Crédito Fiscal por Perdidas Fiscales

- VIII.** Los contribuyentes que dejaron de consolidar con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1 de enero de 2014 y que calcularon el impuesto aplicando lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o en la regla I.3.6.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigentes al 31 de diciembre de 2013, así como para los que aplicaron el procedimiento establecido en el Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 1, subinciso ii) o fracción XVIII, inciso a) de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, en relación con el artículo 71-A, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013, podrán optar por aplicar un crédito contra el 50% del impuesto sobre la renta diferido determinado por concepto de pérdidas fiscales que con motivo de la desconsolidación se encuentre pendiente de enterar al 1 de enero de 2016.

El crédito a que se refiere el párrafo anterior se determinará multiplicando el factor de 0.15 por el monto de las pérdidas fiscales individuales actualizadas de ejercicios anteriores de las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladas o de controladoras, que se hubieren considerado en la determinación del impuesto sobre la renta por desconsolidación y que al 1 de enero de 2016 la sociedad que las generó tenga pendientes de disminuir conforme a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, siempre que:

- a) A la fecha de aplicación del crédito, la sociedad que tuvo el carácter de controladora mantenga en la sociedad controlada de que se trate una participación consolidable igual o superior a la que tuvo al momento de la desconsolidación.

Aviso crédito por pérdidas fiscales.

11.7.1.5. Para efectos de lo dispuesto en el Artículo Segundo, fracción XII, inciso a) de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR del Decreto a que se refiere este Capítulo, los contribuyentes presentarán el aviso a que se refiere dicho inciso a más tardar el día 28 de febrero de 2016 mediante la forma oficial

“Aviso Crédito por Concepto de Pérdidas Fiscales”, contenida en el Anexo 1 de la RMF, atendiendo a lo establecido en la ficha de trámite 109/ISR “Aviso crédito por pérdidas fiscales” del Anexo 1-A.

La aplicación del crédito que se señala en el aviso quedará condicionada al cumplimiento del requisito a que se refiere el inciso c) de la fracción XII del Artículo Segundo de la Ley del ISR del Decreto a que se refiere este Capítulo .

- b) La pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de disminuir por la sociedad que la generó se considere en la misma participación consolidable en que se utilizó al momento de la desconsolidación.

Para la determinación de dicho crédito no se considerarán las pérdidas por enajenación de acciones a que se refiere la fracción IX de este artículo.

El importe de las pérdidas fiscales que se consideren para el cálculo del acreditamiento se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará.

Las pérdidas fiscales consideradas en la determinación del crédito mencionado en este artículo ya no podrán disminuirse contra las utilidades fiscales del ejercicio de 2016 y posteriores o contra cualquier otro concepto que establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ningún contribuyente, ya sea que las generó o se le transmitan por escisión u otro acto jurídico.

El 50% remanente del impuesto sobre la renta diferido se deberá seguir enterando conforme al esquema de pagos que hubiera elegido la sociedad que tuvo el carácter de controladora en términos de las fracciones XV o XVIII del citado Artículo Noveno.

Perdidas por enajenación de acciones

- IX. Las sociedades que tuvieron el carácter de controladoras, que hubieran restado pérdidas por la enajenación de acciones de sus sociedades controladas, en la determinación del resultado o pérdida fiscal consolidado de cualquiera de los ejercicios del 2008

a 2013, y que no hubieran considerado dichas pérdidas en términos del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o en la regla I.3.6.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigentes al 31 de diciembre del 2013, así como lo establecido en el Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1 de enero de 2014, fracción XV, inciso a), numeral 1, subinciso iii) o fracción XVIII, inciso a) en relación con el artículo 71-A, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013, según sea el caso, podrán optar por pagar el impuesto diferido que les resulte a cargo al corregir dicha situación, en 10 pagos conforme al esquema que se señala en el presente artículo.

Las sociedades que efectuaron la determinación del impuesto diferido y que hayan efectuado los enteros correspondientes, respecto del saldo pendiente de pago que tengan al 1 de enero de 2016, podrán optar por continuar su pago en parcialidades iguales ajustándose a las fechas establecidas en el esquema de pagos referido en esta fracción.

Las diferencias de impuesto a cargo deberán constar en declaración complementaria del ejercicio que corresponda, misma que deberá presentarse a más tardar en el mes de marzo de 2016.

El esquema de pagos a que se refiere esta fracción, será el siguiente:

- a) El primer y segundo pagos deberán enterarse a más tardar el 31 de marzo de 2016 e integrarse cada uno con el 10% de la suma total de las diferencias del impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, con actualización y recargos.

Tratándose del primer pago, la actualización a que se refiere el párrafo anterior se calculará con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes de mayo de 2014 y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el pago de que se trate. Los recargos se computarán a partir del mes de junio de 2014 y hasta el mes de marzo de 2016.

El segundo pago se actualizará con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido

desde el mes de abril de 2015 y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el pago de que se trate. Los recargos se computarán a partir del mes de mayo de 2015 y hasta el mes de marzo de 2016.

- b)** El tercer pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2016.
- c)** El cuarto pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2017.
- d)** El quinto pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2018.
- e)** El sexto pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2019.
- f)** El séptimo pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2020.
- g)** El octavo pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2021.
- h)** El noveno pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2022.
- i)** El décimo pago correspondiente al 10%, a más tardar el 31 de marzo de 2023.

Los pagos a que se refieren los incisos c) al i) se deberán enterar actualizados con el factor que corresponda al periodo comprendido desde el mes de abril de 2016 y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el pago de que se trate.

La aplicación de este esquema de pagos quedará condicionada a que la sociedad que tuvo el carácter de controladora haya determinado correctamente el costo promedio por acción de conformidad con los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, o bien, de no haberlo hecho corrija su situación fiscal antes de aplicar este esquema de pagos y se desista de los medios de impugnación interpuestos contra las reformas en materia de consolidación fiscal.

En caso de que la sociedad que tenía el carácter de controladora disminuya la pérdida por enajenación de acciones en cualquier

ejercicio posterior al de 2015, en términos del artículo 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero del 2014, deberá liquidar la totalidad del impuesto diferido pendiente de pago en la fecha que se tenga obligación de realizar el pago parcial inmediato posterior.

La opción de pago citada en esta fracción deberá ejercerse a más tardar el mes de marzo del 2016 y para tal efecto los contribuyentes deberán presentar un aviso en escrito libre ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el mes de enero del 2016.

Crédito de ISR por Dividendos Contables (De no CUFIN o CUFINRE)

- X.** Para efectos de lo dispuesto en el Artículo Noveno, fracción XV, inciso a), numeral 2, y fracción XVIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013, en relación con los artículos 71-A y 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre del 2013, las sociedades que tuvieron el carácter de controladoras podrán acreditar el impuesto sobre la renta que hubieren causado con motivo de la desconsolidación a partir del 1 de enero de 2014, por concepto de dividendos o utilidades en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidaban se hubieran pagado entre sí y que no hubieren provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida; contra el impuesto diferido causado por este mismo concepto que se encuentre pendiente de entero al 1 de enero de 2016 y hasta por el importe de este último. Dicho acreditamiento no dará lugar a devolución o compensación alguna.

La opción prevista en esta fracción quedará sujeta a que la sociedad que perciba el dividendo o utilidad a que se refiere el párrafo anterior, no incremente su cuenta de utilidad fiscal neta con el importe de dichos dividendos o utilidades y la que tuvo el carácter de controladora tampoco incremente el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que hubiera tenido al 31 de diciembre de 2013.

- XI.** Lo previsto en las fracciones VIII, IX y X de este artículo, será aplicable para aquellos contribuyentes que se encuentren en el

supuesto previsto en la fracción XVI del referido Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013, para lo cual se considerará el impuesto sobre la renta diferido que con motivo de la desconsolidación tengan pendiente de enterar al 1 de enero del año inmediato siguiente a aquél en que debían desconsolidar. Asimismo, las pérdidas fiscales a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VIII, serán las pendientes de disminuir a la misma fecha.

XII. Lo dispuesto en la fracción VIII será aplicable siempre que:

- a) La sociedad que hubiera tenido el carácter de controladora presente aviso utilizando la forma oficial que para tales efectos dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
- b) La sociedad que hubiera tenido el carácter de controladora o cualquier sociedad que integraba el grupo de consolidación hubiere pagado el impuesto diferido conforme a las disposiciones fiscales aplicables por las pérdidas fiscales derivado de fusiones, escisiones o liquidación de sociedades.
- c) Tanto las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladora, así como de las controladas que integraban el grupo de consolidación, al 31 de marzo de 2016 se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en su carácter de contribuyente y/o retenedor al 1 de enero de 2016.
- d) Durante un periodo obligatorio de cinco años, las sociedades mencionadas en los incisos anteriores que integraron el grupo de consolidación al 31 de diciembre de 2013 colaboren trimestralmente con la autoridad, participando en el programa de verificación en tiempo real que tiene implementado la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.
- e) No participen en el Régimen Opcional de Grupos de Sociedades.

- f) Se desistan de los medios de impugnación interpuestos en materia de consolidación fiscal.
- g) La sociedad que hubiera tenido el carácter de controladora en la determinación del impuesto diferido de los ejercicios fiscales de 2008 a 2013, hubiere considerado el importe de las pérdidas en enajenación de acciones emitidas por sus sociedades controladas que hayan sido disminuidas en la determinación de su resultado o pérdida fiscal consolidados correspondientes a los mismos ejercicios, o bien, corrija su situación fiscal aplicando lo dispuesto en la fracción IX de este artículo.
- h) La sociedad que hubiera tenido el carácter de controladora y aquéllas que hubieran tenido el carácter de controladas respecto de las cuales se consideraron sus pérdidas fiscales para determinar el crédito a que se refiere la fracción VIII de este artículo, presenten declaración anual complementaria del ejercicio 2015, en la cual disminuyan el saldo de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendiente de aplicar con el monto de las pérdidas que se utilizaron en los términos de la fracción mencionada; así mismo, la sociedad controladora deberá cancelar en sus registros contables el impuesto sobre la renta diferido de las pérdidas fiscales utilizadas para pagarlo.

XIII. Las personas físicas y morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que hayan obtenido ingresos provenientes de inversiones directas e indirectas, que hayan mantenido en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2014, podrán optar por pagar, conforme a lo establecido en esta fracción, el impuesto a que están obligados de acuerdo a lo previsto en esta Ley.

Solamente quedarán comprendidos dentro del beneficio a que se refiere el párrafo anterior, los ingresos y las inversiones mantenidas en el extranjero que se retornen al país, siempre que cumplan con lo siguiente:

- a) Los ingresos derivados de inversiones mantenidas en el extranjero por los que se podrá ejercer la opción prevista en esta fracción, son los gravados en los términos de los Títulos II, IV y VI de esta Ley, a excepción de aquéllos que

correspondan a conceptos que hayan sido deducidos por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

- b)** Se pague el impuesto sobre la renta que corresponda a los ingresos provenientes de inversiones mantenidas en el extranjero, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se retornen al país los recursos provenientes del extranjero.

Los contribuyentes que paguen el impuesto sobre la renta en los términos de este inciso, no pagarán las multas y recargos correspondientes y podrán efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en los términos del artículo 5 de esta Ley por los citados ingresos que retornen e inviertan en el país.

- c)** Cuando las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos a que se refiere esta fracción constituyan conceptos por los que se debió haber pagado el impuesto sobre la renta en México, se deberá comprobar el pago correspondiente. En el caso de que dicho pago no se hubiere efectuado en su oportunidad, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto en los términos del inciso b) de esta fracción y cumplir con los requisitos establecidos en esta fracción.
- d)** Los ingresos y las inversiones mantenidas en el extranjero que generaron dichos ingresos se retornen al país en un plazo no mayor a 6 meses contados a partir de la entrada en vigor de este artículo y dichos recursos se inviertan durante el ejercicio fiscal de 2016 conforme a lo dispuesto en esta fracción y a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. Para estos efectos, los recursos se entenderán retornados al territorio nacional en la fecha en que se depositen o inviertan en una institución de crédito o casa de bolsa del país.
- e)** El retorno de los recursos a que se refiere esta fracción se realice a través de operaciones realizadas entre instituciones de crédito o casas de bolsa del país y del extranjero, para lo cual deberá de coincidir el remitente con

el beneficiario de los recursos o cuando estos sean partes relacionadas en términos de la legislación fiscal del país.

- f) A los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en esta fracción, no se les hubiera iniciado facultades de comprobación conforme al artículo 42, fracciones II, III, IV y IX del Código Fiscal de la Federación, en relación con los ingresos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción antes de la fecha prevista en el inciso b) de esta fracción, o bien, que no hayan interpuesto un medio de defensa o cualquier otro procedimiento jurisdiccional, relativo al régimen fiscal de los ingresos a los que se refiere el citado primer párrafo, excepto si se desisten del medio de defensa o procedimiento jurisdiccional.

Los contribuyentes que cumplan con lo dispuesto en esta fracción, tendrán por cumplidas las obligaciones fiscales formales relacionadas con los ingresos a que se refiere el mismo.

Para los efectos de esta fracción, se entiende por inversiones indirectas las que se realicen a través de entidades o figuras jurídicas en las que los contribuyentes participen directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en dichas entidades o figuras, así como las que se realicen en entidades o figuras extranjeras transparentes fiscalmente a que se refiere el quinto párrafo del artículo 176 de esta Ley.

Se considera que las personas morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional invierten los recursos en el país, cuando se destinen a cualquiera de los siguientes fines:

1. Adquisición de bienes de activo fijo que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades en el país, sin que se puedan enajenar por un periodo de tres años contados a partir de la fecha de su adquisición.
2. Investigación y desarrollo de tecnología. Para efectos de este numeral, se consideran inversiones en investigación y desarrollo de tecnología las inversiones destinadas directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de

productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico.

3. El pago de pasivos que hayan contraído con partes independientes con anterioridad a la entrada en vigor del presente artículo.

La persona moral deberá acreditar que la inversión incrementó el monto de sus inversiones totales en el país. Asimismo, la cantidad que resulte de sumar el monto total de las inversiones de la persona moral en el país y el monto de lo retornado para su inversión, no deberá disminuirse por un periodo de tres años.

Se considera que las personas físicas residentes en territorio nacional y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México invierten recursos en el país, cuando la inversión se realice a través de instituciones que componen el sistema financiero de México en instrumentos financieros emitidos por residentes en el país o en acciones emitidas por personas morales residentes en México, siempre que dicha inversión se mantenga por un periodo mínimo de tres años, contados a partir de la fecha en que se efectúe la misma y el contribuyente acredite que esta inversión incrementó el monto de sus inversiones financieras totales en el país. Asimismo, la cantidad que resulte de sumar el monto total de las inversiones financieras del contribuyente en el país y el monto de lo retornado para su inversión, no deberá disminuirse por el periodo referido en este párrafo.

También se considera que las personas físicas invierten en el país cuando destinen estos recursos a cualquiera de los fines mencionados en los numerales 1 y 2 de esta fracción.

Los contribuyentes que no cumplan con cualquiera de las condiciones previstas en esta fracción o no retornen para su inversión en el país los recursos referidos en esta fracción, estarán sujetos a las disposiciones legales que procedan.

Para los efectos de esta fracción, se aplicará el tipo de cambio del día en que los recursos de que se trate se retornen a territorio nacional, de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

Las personas que apliquen la opción prevista en esta fracción deberán estar en posibilidad de demostrar que los recursos de que se trate se retornaron del extranjero y que el pago del impuesto respectivo se efectuó en los términos previstos en esta fracción y deberán conservar los comprobantes de los depósitos o inversiones realizados en territorio nacional, así como del pago del impuesto correspondiente, durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha del pago de dicho impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales que opten por aplicar los beneficios establecidos en esta fracción, deberán calcular la utilidad fiscal que corresponda al monto total de los recursos repatriados de conformidad con esta Ley. La utilidad fiscal así determinada se disminuirá con el impuesto pagado, en los términos de esta fracción, por el total de los recursos repatriados. El resultado obtenido se podrá adicionar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 77 de esta Ley.

La utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior deberá considerarse para determinar la renta gravable que sirva de base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Los recursos que se retornen a territorio nacional en los términos de esta fracción no se considerarán para los efectos del artículo 91 de esta Ley.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando se trate de ingresos producto de una actividad ilícita o cuando puedan ser utilizados para este tipo de actividades. Se entenderá por ingresos producto de una actividad ilícita lo señalado por el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir las reglas de carácter general necesarias para la debida y correcta aplicación de esta fracción, las cuales incluirán aquéllas para prevenir que los recursos provengan o puedan ser utilizados para actividades ilícitas.

- XIV.** Lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de los integrantes de los coordinados o las

personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, será aplicable desde el 1 de enero de 2014.

Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán presentar a más tardar el 31 de marzo de 2016 el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones con efectos retroactivos, así como, en su caso, las declaraciones complementarias de pago provisional y anual correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2014 y 2015 dentro del régimen general de las personas morales y que presenten las declaraciones complementarias a que se refiere el párrafo anterior, en caso de obtener algún saldo a favor, el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.

XV. Lo dispuesto en el sexto párrafo de la fracción XXVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a las deudas contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva para la generación de energía eléctrica, será aplicable desde el 1 de enero de 2014. Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2014, considerando lo dispuesto en la fracción XXVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, podrán aplicar lo dispuesto en el mencionado precepto, y en caso de obtener algún saldo a favor el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.

XVI. Para los efectos de los artículos 111, sexto párrafo y 112, fracciones III, IV, VI y VIII de esta Ley, 5-E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 5-D de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Servicio de Administración Tributaria deberá expedir durante el primer bimestre de 2016, mediante reglas de carácter general, un procedimiento de retención de impuestos que pueda ser aplicado por parte de las empresas de participación estatal mayoritaria de la Administración Pública

Federal por la distribución de sus productos que correspondan a la canasta básica que beneficie exclusivamente a los beneficiarios de programas federales, realizada por personas físicas que estén dadas de alta en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Los contribuyentes del RIF a los que se les hubiera efectuado la retención a que se refiere el párrafo anterior, considerarán que cumplen con las obligaciones establecidas en las fracciones III, IV, VI y VIII del artículo 112 de esta Ley.

El comprobante fiscal de la empresa de participación estatal mayoritaria deberá señalar expresamente el importe de la operación que corresponde al contribuyente del régimen de incorporación fiscal por la entrega del bien a los beneficiarios del programa, el monto del costo de los bienes que hubiese adquirido de la empresa de participación estatal mayoritaria y la diferencia que será la base para determinar la retención. La retención será el equivalente al impuesto que le corresponda en los términos del artículo 111 de esta Ley, la cual deberá ser enterada por la empresa de participación estatal mayoritaria en los plazos establecidos en la fracción VI del artículo 112 de esta Ley.

La empresa de participación estatal mayoritaria deberá presentar a más tardar el 15 de febrero del ejercicio inmediato siguiente declaración informativa en donde informe la utilidad bimestral, el impuesto correspondiente, la retención efectuada, de cada una de las personas a las que les hubiera efectuado la retención, así como su Registro Federal de Contribuyentes, debiendo entregar la constancia correspondiente conforme al formato que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

- XVII.** El Servicio de Administración Tributaria, deberá emitir reglas de carácter general, para instrumentar un esquema que permita que los ejidos, comunidades y sus integrantes se regularicen en el pago de los impuestos correspondientes, así como en el cumplimiento de sus obligaciones formales, por los ingresos que reciban por parte de personas morales o físicas, que deriven de actos jurídicos que dichas comunidades o sus integrantes hayan celebrado para permitir a otra persona física o moral, el uso, goce, o afectación de sus terrenos, bienes o derechos, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales de los mismos.

- XVIII.** El Servicio de Administración Tributaria implementará programas de revisión continua para evaluar el funcionamiento de los sistemas electrónicos disponibles en la página de Internet de dicho órgano administrativo desconcentrado, así como de los servicios de atención al contribuyente que se proporcionen en medios distintos a Internet, a fin de mejorar la atención y fomentar de manera sencilla y expedita el apoyo para lograr el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Publicadas en el DOF el 18-Noviembre de 2015

DEDUCCIÓN INMEDIATA

ARTÍCULO TERCERO.- Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se aplicarán las siguientes disposiciones:

- I. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas que se encuentren sujetos al pago del impuesto previsto en el artículo 140, segundo párrafo de esta Ley, derivado de los dividendos o utilidades generados en los ejercicios 2014, 2015 y 2016, en tanto dichos dividendos o utilidades sean reinvertidos por la persona moral que los generó.

El estímulo a que se refiere esta fracción consiste en un crédito fiscal equivalente al monto que resulte de aplicar al dividendo o utilidad que se distribuya, el porcentaje que corresponda conforme al año de distribución conforme a la siguiente tabla. El crédito fiscal que se determine será acreditable únicamente contra el impuesto sobre la renta que se deba retener y enterar en los términos del segundo párrafo del artículo 140 de esta Ley.

Año de distribución del dividendo o utilidad	Porcentaje aplicable al monto del dividendo o utilidad distribuido
2017	1%
2018	2%

2019 en adelante	5%
------------------	----

Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable cuando los dividendos o utilidades sean reinvertidos y distribuidos por personas morales que identifiquen en su contabilidad los registros correspondientes a las utilidades o dividendos generados en 2014, 2015 y 2016, así como las distribuciones respectivas, y además, presenten en las notas de los estados financieros, información analítica del periodo en el cual se generaron las utilidades, se reinvirtieron y se distribuyeron como dividendos o utilidades. Las personas morales también deberán presentar la información que, en su caso, establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las personas morales cuyas acciones no se encuentren colocadas en bolsa de valores, concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, y apliquen el estímulo a que se refiere esta disposición, deberán optar por dictaminar sus estados financieros de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades respecto de acciones colocadas entre el gran público inversionista, deberán identificar e informar a las casas de bolsa, a las instituciones de crédito, a las sociedades operadoras de sociedades de inversión, a las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión, a las instituciones para el depósito de valores que tengan en custodia y administración las acciones mencionadas, o a cualquier otro intermediario del mercado de valores, los ejercicios de donde provienen los dividendos para que dichos intermediarios realicen la retención correspondiente.

El estímulo fiscal a que se refiere la presente fracción no se considerará como ingreso acumulable para efectos de esta Ley.

- II. Se otorga el siguiente estímulo fiscal a los contribuyentes que a continuación se señalan:
- i) Quienes tributen en los términos de los Títulos II o IV, Capítulo II, Sección I de esta Ley, que hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior de hasta 100 millones de pesos.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán aplicar la deducción prevista en los apartados A o B de esta fracción, según se trate, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite previsto en el párrafo anterior. Si al final del ejercicio exceden del límite previsto en el párrafo anterior, deberán cubrir el impuesto correspondiente por la diferencia entre el monto deducido conforme a esta fracción y el monto que se debió deducir en cada ejercicio en los términos de los artículos 34 y 35 de esta Ley.

- ii) Quienes efectúen inversiones en la construcción y ampliación de infraestructura de transporte, tales como, carretera, caminos y puentes.
- iii) Quienes realicen inversiones en las actividades previstas en el artículo 2, fracciones II, III, IV y V de la Ley de Hidrocarburos, y en equipo para la generación, transporte, distribución y suministro de energía.

El estímulo consiste en efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 34 y 35 de esta Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se adquieran los bienes, la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en esta fracción. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en esta fracción, será deducible únicamente en los términos de la fracción III.

Los por cientos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere esta fracción, para los contribuyentes a que se refiere el inciso i) de esta fracción, son los que a continuación se señalan:

		% deducción	
		2016	2017
A.	Los por cientos por tipo de bien serán:		
a)	Tratándose de construcciones:		
	1. Inmuebles declarados como	85%	74%

	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 y Literatura.		
	2. Demás casos.	74%	57%
b)	Tratándose de ferrocarriles:		
	1. Bombas de suministro de combustible a trenes.	63%	43%
	2. Vías férreas.	74%	57%
	3. Carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.	78%	62%
	4. Maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.	80%	66%
	5. Equipo de comunicación, señalización y telemando.	85%	74%
c)	Embarcaciones.	78%	62%
d)	Aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.	93%	87%
e)	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.	94%	88%
f)	Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.	95%	89%

-
- g) Comunicaciones telefónicas:**
- | | | |
|---|-----|-----|
| 1. Torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica. | 74% | 57% |
| 2. Sistemas de radio, incluye 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. | 82% | 69% |
| 3. Equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores. | 85% | 74% |
| 4. Equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica. | 93% | 87% |
| 5. Para los demás. | 85% | 74% |
- h) Comunicaciones satelitales:**
- | | | |
|---|-----|-----|
| 1. Segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite. | 82% | 69% |
| 2. 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. | 85% | 74% |

- B.** Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el apartado anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en la que sean utilizados, los por cientos siguientes:
- | | | |
|---|-----|-----|
| a) 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; y en el transporte marítimo, fluvial y lacustre. | 74% | 57% |
| b) En la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural. | 78% | 62% |
| c) En la fabricación de pulpa, papel y productos similares. | 80% | 66% |
| d) En la fabricación de partes para vehículos de motor; 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. | 82% | 69% |
| e) En el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica. | 84% | 71% |
| f) En el transporte eléctrico. | 85% | 74% |
| g) En la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido. | 86% | 75% |
| h) En la industria minera. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable a la | 87% | 77% |

	maquinaria y equipo señalados para la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.		
i)	En la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por las estaciones de radio y televisión.	90%	81%
j)	En restaurantes.	92%	84%
k)	En la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	93%	87%
l)	Para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.	95%	89%
m)	En la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.	96%	92%
n)	En la actividad del autotransporte público federal de carga o de pasajeros.	93%	87%
o)	En otras actividades no especificadas en este apartado.	85%	74%

Los por cientos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere esta fracción, para los contribuyentes a que se refieren los incisos ii) y iii) de esta fracción, son los que a continuación se señalan:

		% deducción	
		2016	2017
C.	Los por cientos por tipo de bien serán:		
a)	Construcciones en carreteras, caminos, puertos, aeropuertos y ferrocarril y para la generación, transporte, conducción,	74%	57%

	transformación, distribución y suministro de energía.		
b)	Tratándose de ferrocarriles:		
	1. Bombas de suministro de combustible a trenes.	63%	43%
	2. Vías férreas.	74%	57%
	3. Carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.	78%	62%
	4. Maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.	80%	66%
	5. Equipo de comunicación, señalización y telemando.	85%	74%
c)	Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.	95%	89%
d)	Oleoductos, gasoductos, terminales, y tanques de almacenamiento de hidrocarburos.	85%	74%
D.	Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el apartado anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en la que sean utilizados, los por cientos siguientes:		
a)	En la generación, transporte, conducción, transformación, distribución y suministro de energía.	74%	57%
b)	En la construcción de ferrocarriles.	82%	69%
c)	En el transporte eléctrico.	85%	74%
d)	En la industria de la construcción de carreteras, caminos, puertos, y aeropuertos.	93%	87%

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en esta fracción, se aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera

obtenido la mayor parte de sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se realice la inversión.

La opción a que se refiere esta fracción, no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Para los efectos de esta fracción, se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

Los contribuyentes que apliquen el estímulo fiscal previsto en esta fracción, para efectos del artículo 14, fracción I de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere esta fracción.

Quienes apliquen este estímulo, podrán disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción III de esta Ley, el monto de la deducción inmediata efectuada en el mismo ejercicio, en los términos de esta fracción. El citado monto de la deducción inmediata, se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, a partir del mes en que se realice la inversión. La disminución a que refiere esta fracción se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa. Para efectos de este párrafo, no se podrá recalcularse el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14, fracción I de esta Ley.

Se deberá llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos previstos en esta fracción, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió, el ejercicio en el que se aplicó la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

Para los efectos del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la deducción inmediata establecida en esta fracción, se

considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en esta Ley.

III. Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en la fracción anterior, por los bienes a los que la aplicaron, estarán a lo siguiente:

a) El monto original de la inversión se podrá ajustar multiplicándolo 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 que transcurra desde que se efectuó la inversión y hasta el cierre del ejercicio de que se trate.

El producto que resulte conforme al párrafo anterior, se considerará como el monto original de la inversión al cual se aplica el por ciento a que se refiere la fracción anterior por cada tipo de bien.

b) Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de los ingresos percibidos por la misma.

c) Cuando los bienes se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción por la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con 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 se haya efectuado la deducción señalada en la fracción anterior, los por cientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción de la fracción anterior citada y el por ciento de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a lo siguiente:

Para los contribuyentes a que se refiere el inciso i) de la fracción II, aplicarán respectivamente para 2016 y 2017, las siguientes tablas.

TABLA

POR CIENTO DEL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN DEDUCIDO	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS																					
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
95	0.44	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
94	1.35	0.20	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
93	2.16	0.73	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
92	3.43	1.73	0.58	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
90	5.04	3.15	1.69	0.65	0.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	7.71	5.66	3.91	2.47	1.34	0.54	0.08	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
86	8.67	6.59	4.77	3.24	1.98	1.02	0.37	0.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
85	9.80	7.70	5.83	4.20	2.83	1.71	0.87	0.29	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	11.17	9.06	7.13	5.42	3.93	2.67	1.64	0.86	0.31	0.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
82	12.85	10.71	8.75	6.98	5.39	3.99	2.79	1.79	1.00	0.43	0.09	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
80	14.95	12.81	10.83	8.99	7.31	5.79	4.44	3.25	2.24	1.40	0.76	0.30	0.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
78	17.64	15.53	13.54	11.66	9.91	8.29	6.80	5.45	4.23	3.16	2.23	1.46	0.84	0.39	0.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	21.23	19.17	17.19	15.31	13.52	11.83	10.23	8.74	7.35	6.07	4.90	3.85	2.91	2.10	1.41	0.86	0.43	0.15	0.00	0.00	0.00	0.00
63	33.61	31.79	30.02	28.28	26.58	24.91	23.29	21.71	20.17	18.68	17.23	15.82	14.47	13.16	11.91	10.71	9.56	8.46	7.43	6.45	5.53	

POR CIENTO DEL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN DEDUCIDO	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS																					
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
89	1.58	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
88	2.62	0.38	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	4.17	1.42	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	6.54	3.33	1.13	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
81	9.50	5.99	3.23	1.27	0.14	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	14.28	10.58	7.37	4.99	2.98	1.95	1.05	0.55	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
75	15.95	12.23	8.94	6.12	3.78	1.97	0.71	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	17.90	14.18	10.83	7.88	5.35	3.27	1.67	0.57	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
71	26.21	18.69	13.11	10.06	7.37	5.05	3.13	1.84	0.66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
69	22.98	19.32	15.92	12.79	9.96	7.44	5.25	3.40	1.93	0.84	0.17	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	26.36	22.78	19.40	16.25	13.32	10.64	8.22	6.07	4.22	2.67	1.45	0.58	0.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
62	30.54	27.10	23.80	20.67	17.71	14.93	12.35	9.97	7.81	5.88	4.19	2.76	1.61	0.75	0.19	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
57	35.86	32.61	29.47	26.44	23.53	20.74	18.08	15.57	13.20	10.99	8.95	7.09	5.41	3.94	2.67	1.63	0.83	0.28	0.00	0.00	0.00	0.00
43	52.05	49.54	47.05	44.59	42.17	39.78	37.43	35.11	32.84	30.61	28.42	26.29	24.21	22.18	20.21	18.30	16.46	14.69	12.99	11.37	9.83	

Para los contribuyentes a que se refieren los incisos ii) y iii) de la fracción II, para 2016 y 2017, las siguientes tablas

TABLAS

POR CIENTO DEL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN DEDUCIDO	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS																					
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
95	0.44	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
93	2.16	0.73	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
85	9.80	7.70	5.83	4.20	2.83	1.71	0.87	0.29	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
82	12.85	10.71	8.75	6.98	5.39	3.99	2.79	1.79	1.00	0.43	0.09	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
80	14.95	12.81	10.83	8.99	7.31	5.79	4.44	3.25	2.24	1.40	0.76	0.30	0.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
78	17.64	15.53	13.54	11.66	9.91	8.29	6.80	5.45	4.23	3.16	2.23	1.46	0.84	0.39	0.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	21.23	19.17	17.19	15.31	13.52	11.83	10.23	8.74	7.35	6.07	4.90	3.85	2.91	2.10	1.41	0.86	0.43	0.15	0.00	0.00	0.00	0.00
63	33.61	31.79	30.02	28.28	26.58	24.91	23.29	21.71	20.17	18.68	17.23	15.82	14.47	13.16	11.91	10.71	9.56	8.46	7.43	6.45	5.53	

POR CIENTO DEL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN DEDUCIDO	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS																					
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
89	1.58	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	4.17	1.42	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	17.90	14.18	10.83	7.88	5.35	3.27	1.67	0.57	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
69	22.98	19.32	15.92	12.79	9.96	7.44	5.25	3.40	1.93	0.84	0.17	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	26.36	22.78	19.40	16.25	13.32	10.64	8.22	6.07	4.22	2.67	1.45	0.58	0.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
62	30.54	27.10	23.80	20.67	17.71	14.93	12.35	9.97	7.81	5.88	4.19	2.76	1.61	0.75	0.19	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
57	35.86	32.61	29.47	26.44	23.53	20.74	18.08	15.57	13.20	10.99	8.95	7.09	5.41	3.94	2.67	1.63	0.83	0.28	0.00	0.00	0.00	0.00
43	52.05	49.54	47.05	44.59	42.17	39.78	37.43	35.11	32.84	30.61	28.42	26.29	24.21	22.18	20.21	18.30	16.46	14.69	12.99	11.37	9.83	

Para los efectos de esta fracción, cuando sea impar el número de meses del periodo a que se refieren los incisos a) y c) de esta fracción, se considerará como último mes de la primera mitad el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

- IV.** La deducción prevista en la fracción II, únicamente será aplicable en los ejercicios fiscales de 2016 y 2017, conforme a los porcentajes previstos en dicha fracción.

Los contribuyentes a que se refiere la citada fracción II, podrán aplicar la deducción por las inversiones que efectúen entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2015, en los términos previstos en dicha fracción para el ejercicio 2016, al momento de presentar la declaración anual del ejercicio fiscal de 2015.

Para los efectos del artículo 14, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que en el ejercicio 2017 apliquen la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, deberán calcular el coeficiente de utilidad de los pagos provisionales que se efectúen durante el ejercicio 2018, adicionando la utilidad fiscal o reduciendo la pérdida fiscal del ejercicio 2017, según sea el caso, con el importe de la deducción a que se refiere la fracción II.

Transitorio

Publicado DOF el 18 de noviembre de 2015

INICIO DE VIGENCIA

Único. El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO

ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

- I.** Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley. El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para

calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente:

TABLA

Subsidio para el empleo mensual

<i>Límite Inferior</i>	<i>Límite Superior</i>	<i>Subsidio para el Empleo</i>
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

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio

para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

En los casos en los que los empleadores realicen pagos por salarios, que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago, dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción, entre 30.4. El resultado así obtenido se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.

Cuando los pagos por salarios sean por periodos menores a un mes, la cantidad del subsidio para el empleo que corresponda al trabajador por todos los pagos que se hagan en el mes, no podrá exceder de la que corresponda conforme a la tabla prevista en esta fracción para el monto total percibido en el mes de que se trate.

Cuando los empleadores realicen en una sola exhibición pagos por salarios que comprendan dos o más meses, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a dicho pago, multiplicarán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción por el número de meses a que corresponda dicho pago.

Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

- II. Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la misma Ley, que hubieran aplicado el subsidio para el empleo en los términos de la fracción anterior, estarán a lo siguiente:

-
- a) El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la misma Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.
 - b) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.
 - c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

Los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada Ley, acreditarán contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma Ley el monto que por concepto de subsidio para el empleo se determinó conforme a la fracción anterior durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152.

En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas.

- III.** Quienes realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos:
- a) Lleven los registros de los pagos por los ingresos percibidos por los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.
 - b) Conserve los comprobantes fiscales en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados a los contribuyentes, el impuesto sobre la renta que, en su caso, se haya retenido y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del subsidio para el empleo.
 - c) Cumplan con las obligaciones previstas en las fracciones I, II y V del artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - d) Conserve los escritos que les presenten los contribuyentes en los términos del sexto párrafo de la fracción I de este precepto, en su caso.
 - e) Presenten ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información de las cantidades que paguen por el subsidio para el empleo en el ejercicio inmediato anterior, identificando por cada trabajador la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, que sirvió de base para determinar el subsidio para el empleo, así como el monto de este último conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

- f) Paguen las aportaciones de seguridad social a su cargo por los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo y las mencionadas en el artículo 93, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondan por los ingresos de que se trate.
- g) Anoten en los comprobantes fiscales que entreguen a sus trabajadores, por los ingresos por prestaciones por servicios personales subordinados, el monto del subsidio para el empleo identificándolo de manera expresa y por separado.
- h) Proporcionen a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados el comprobante fiscal del monto de subsidio para el empleo que se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente.
- i) Entreguen, en su caso, en efectivo el subsidio para el empleo, en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este precepto.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO. Se **ABROGA** la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO. En relación con el Artículo Décimo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- I. A partir de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efecto las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia del impuesto establecido en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se abroga, sin perjuicio de lo dispuesto en la siguiente fracción.
- II. Las obligaciones y los derechos derivados de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se abroga conforme al Artículo Noveno de este Decreto, que hubieran nacido durante su vigencia por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán cumplirse conforme a los montos, formas y

plazos establecidos en el citado ordenamiento y en las demás disposiciones aplicables, así como en las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hayan otorgado a título particular en materia del impuesto establecido durante la vigencia de la Ley que se abroga.

LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO. Se **ABROGA** la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007.

En relación con la abrogación a que se refiere el párrafo anterior, se estará a lo siguiente:

- I. A partir de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efecto las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia del impuesto establecido en la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga, sin perjuicio de lo dispuesto en la siguiente fracción.
- II. Las obligaciones y los derechos derivados de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga conforme al Artículo Séptimo de este Decreto, que hubieran nacido durante su vigencia, por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán cumplirse conforme a los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento y en las demás disposiciones aplicables, así como en las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hayan otorgado a título particular en materia del impuesto establecido durante la vigencia de la Ley que se abroga.
- III. Las instituciones del sistema financiero obligadas a informar, recaudar o enterar el impuesto a los depósitos en efectivo conforme al artículo 4 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga, respecto a operaciones realizadas durante su vigencia, cumplirán con dichas obligaciones en los términos precisados en el citado artículo.
- IV. Las instituciones del sistema financiero deberán entregar a los contribuyentes las constancias que acrediten el entero o, en su caso, el importe no recaudado del impuesto a los depósitos en

efectivo correspondientes al mes de diciembre de 2013, a más tardar el 10 de enero de 2014, y al ejercicio fiscal de 2013, a más tardar el 15 de febrero de 2014.

- V.** A más tardar el 15 de febrero de 2014, las instituciones del sistema financiero deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa al importe del impuesto recaudado conforme a la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga y del pendiente de recaudar por falta de fondos en las cuentas de los contribuyentes o por omisión de la institución de que se trate, en los términos establecidos por el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

Si de la información que se presente el 15 de febrero de 2014, en relación con el impuesto a los depósitos en efectivo recaudado y el pendiente de recaudar se comprueba que existe un saldo a pagar del citado impuesto, las autoridades notificarán al contribuyente dicha circunstancia y, en su caso, determinarán el crédito fiscal en los términos y condiciones establecidos en los artículos 5 y 6 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga.

- VI.** El impuesto a los depósitos en efectivo efectivamente pagado durante la vigencia de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga que no se haya acreditado, podrá acreditarse, compensarse o solicitarse en devolución hasta agotarlo, en los términos y condiciones establecidos en los artículos 7, 8, 9 y 10 de dicho ordenamiento.

TRANSITORIOS

Primero. El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2014.

Segundo. A la entrada en vigor del presente Decreto quedarán abrogadas la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002; la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

COMISION FISCAL
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
2015-2017

Nombre	Ciudad
C.P. José Luis Gallegos Barraza	Aguascalientes, Ags.
C.P. Antonio Carlos Gómez Espiñeira	Ciudad de México
C.P. Armando Pérez Sánchez	Ciudad de México
C.P. Arturo Lomelin Martínez	Ciudad de México
Lic. Edson Uribe Guerrero	Ciudad de México
C.P. Federico Aguilar Millan	Ciudad de México
C.P. Francisco Moguel Gloria	Ciudad de México
C.P. Francisco Xavier Hoyos Hernández	Ciudad de México
C.P. José Angel Eseverri Ahuja	Ciudad de México
C.P. José Antonio de Anda Turati	Ciudad de México
C.P. Jesús Alvarado Nieto	Ciudad de México
Lic. José Miguel Erreguerena Albaitero	Ciudad de México
C.P. Juan Manuel Franco Gallardo	Ciudad de México
C.P. Oscar Arturo Ortíz Molina	Ciudad de México
Lic. Pablo Puga Vertiz	Ciudad de México
C.P. Víctor Manuel Cámara Flores	Ciudad de México
C.P. Marcial Cavazos Ortíz	Ciudad de México
Lic. Manuel Sainz Orantes	Ciudad de México
C.P. Víctor Manuel Pérez Ruíz	Ciudad de México.
C.P. Javier de los Santos Valero	Ciudad Victoria, Tamps.
C.P. Héctor Villalobos González	Guadalajara, Jal.
C.P. Ernesto Manzano García	Guadalajara, Jal.
C.P. Francisco Wilson Loaiza	Guadalajara, Jal.
C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez	Guadalajara, Jal.

C.P. Mario Jorge Ríos Peñaranda	Guadalajara, Jal.
Lic. Marco Antonio Mendoza Soto	Guadalajara, Jal.
C.P. María Teresa Bastidas Yffert	Huixquilucan, Edo. de México
C.P. Enrique Arturo Manrique Díaz Leal	León, Gto.
C.P. Salvador García Domínguez	León, Gto.
C.P. Ricardo Arellano Godínez	León, Gto.
C.P. Alfredo Esquivel Boeta	Monterrey, N.L.
Lic. Raúl Navarro Becerra	Monterrey, N.L.
C.P. Ricardo Javier Mena Rodríguez	Monterrey, N.L.
C.P. Martín Fierro Hernández	Puebla, Pue.
C.P. Marcelo de los Santos Anaya	San Luis Potosí, S.L.P.
C.P. Francisco Javier Argüello García	San Luis Potosí, S.L.P.
C.P. José Paul Hernández Cota	Tijuana, B.C.