

COLECCIÓN FISCAL

# Ley del Impuesto Sobre la Renta

TEXTO Y COMENTARIOS



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos



EMPRESA  
SOCIALMENTE  
RESPONSABLE

Comisión Fiscal  
2011-2013

# **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2012**

## **Texto y Comentarios**

**Comisión Fiscal  
2011-2013**



Respete el derecho de autor.  
No fotocopie esta obra.

**CeMPro**  
Centro Mexicano de Protección y Fomento  
de los Derechos de Autor  
Sociedad con Garantía Colectiva



Gerente Editorial  
Coordinadora Editorial  
Diseño de Portada  
Producción

Elia del Monte Ceceña  
Juana Trejo Caballero  
Itzel Resendiz Silva  
Susana Gabriela Almaraz Rivera

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Décima cuarta edición mayo de 2012

© Derechos Reservados  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
Tabachines Núm. 44, Fracc. Bosques de las Lomas  
17700 México, D. F.

ISBN 978-607-762-130-7

Prohibida la reproducción total o parcial  
de esta obra sin el permiso por escrito del autor o del  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Impreso en México

## PRÓLOGO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) ha declarado en diversos medios de comunicación, ante el Ejecutivo, las cámaras legislativas y los gobernadores de los estados, que las reformas fiscales para 2010 y 2011 no correspondieron a lo que nuestro país requería. Una vez más, alcanzamos una reforma “posible”; sin embargo, no se logró implementar la reforma hacendaria que México exige, ya que, como en décadas anteriores, quedaron temas pendientes en la materia.

El proceso de globalización que vive el país con motivo de su incorporación a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) nos demanda ser cada vez más competitivos y contar con reglas claras, específicas, duraderas y de fáciles cálculos como las que poseen nuestros competidores comerciales, lo que, a su vez, obliga a la consecución de un régimen fiscal adecuado a la modernidad de los países desarrollados.

Requerimos, además, un esquema fiscal que sea competitivo en el contexto internacional, lo que nos permitirá, por una parte, mantener los capitales mexicanos y, por la otra, atraer las inversiones extranjeras, así como generar más empleos y mayor recaudación. Además, es necesario dejar a un lado la recaudación de hidrocarburos como una parte importante del ingreso impositivo, en lugar de una capitalización ordenada de todo el sector.

Algunas de las reformas fiscales aprobadas para los ejercicios 2010 y 2011 están provocando que nuestro esquema fiscal sea todavía menos competitivo, porque:

1. La mayoría de esas modificaciones tienen como objetivo primordial lograr una mayor recaudación tributaria, proveniente de 40% de los participantes en la actividad económica que se encuentran dentro de la economía formal, omitiendo reglas para combatir en forma importante al otro 60% que se encuentra impune en la informalidad.
2. El incremento de dos puntos porcentuales de la tasa del impuesto sobre la renta, cuando la tasa promedio en los países integrantes de la OCDE es de 26%.
3. El acotamiento del régimen de consolidación para efectos fiscales, con efectos “retroactivos”, el cual implica que los contribuyentes involucrados tengan que desembolsar de improviso, a partir de 2010 y años posteriores, cantidades importantes que no tenían contempladas.

4. El mantener el IETU con sus modificaciones que lo hacen más “agresivo” y menos “complementario” del ISR, en unión a la Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación –que lo declaró un impuesto diferente al ISR– pone en riesgo su acreditamiento en el extranjero.
5. El esquema más agresivo de gravamen para los intereses que perciban las personas físicas, con lo que se “desincentiva” la repatriación de capitales que se pretendía fomentar con el Decreto recientemente emitido.
6. El que no se excluya del mecanismo del IDE a la economía formal, dejándolo como un impuesto recaudatorio.

Por eso, el IMCP promueve y apoya una verdadera reforma fiscal integral como herramienta indispensable para avanzar hacia un desarrollo sustentable y crear las bases para alcanzar el crecimiento potencial que tiene el país, el cual debería ser superior a las actuales tasas de 3%.

Es claro nuestro objetivo de contar con una estructura de tributación adecuada y más competitiva a niveles internacionales, que pretenda avanzar en la búsqueda del equilibrio, en la distribución de cargas tributarias sin que en ningún momento se pretenda desequilibrar las finanzas públicas, sino que, por el contrario, estas deben fortalecerse para brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y establecer una simplificación y modernización en materia tributaria.

En el IMCP estamos convencidos de que, para dar cumplimiento a lo anterior, es urgente contar con un esquema fiscal que sea competitivo en el contexto internacional, por lo que consideramos que es indispensable incorporarlo a nuestro esquema, entre otros pendientes, para que:

1. Se haga cumplir con el mandato constitucional de que TODOS los mexicanos contribuyamos para el gasto público.
2. Se recargue la recaudación mucho más en los impuestos indirectos (IVA, IEPS, ecológicos, etcétera) y mucho menos en los impuestos directos como el ISR, se reduzca la tasa de 30%, se elimine el IETU y se establezca un impuesto mínimo complementario que sea de fácil cuantificación.
3. Se eliminen los regímenes fiscales que no tengan una justificación social o económica.
4. Las disposiciones fiscales cuenten con la permanencia necesaria y no se estén modificando con fines recaudatorios.
5. Se federalicen los impuestos. Es urgente que los estados y municipios recauden sus propios impuestos, lo cual demostraría madurez tributaria.
6. Se otorguen estímulos fiscales que promuevan únicamente la inversión y el empleo.
7. Se simplifiquen las disposiciones fiscales y se fortalezca la seguridad jurídica.

8. Se dote de independencia al SAT para que su actuación responda solo a criterios profesionales.
9. Se implemente un IVA generalizado sin exenciones ni causación a la tasa de 0%, misma que desvirtúa la recaudación de beneficios moderados y fomenta la evasión, además de que su elevada tasa se presta para la negociación de su pago si se requiere el documento.

Quiero externar que la presente edición actualizada, incluye puntos de vista y criterios sobre el texto de la LISR 2012, su Reglamento y también sobre la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, enfatizando acerca de las nuevas disposiciones, así como de aquellas que sin serlo, requieren de mayor análisis, debido a su importancia y complejidad.

La Comisión Fiscal, presidida por Héctor Villalobos González, integrante de la Vicepresidencia de Fiscal que encabeza Pedro Carreón Sierra, en la que participan los mejores y más destacados y actualizados fiscalistas, contadores públicos y abogados de nuestro país, tiene dentro de sus objetivos la misión de difundir el marco tributario de México.

Para dar cumplimiento a lo anterior, se presenta esta obra donde se analizan y comentan las distintas disposiciones de la LISR y el estudio de otras disposiciones relacionadas con cada tema, incluyendo diversos criterios, todo ello encaminado a servir de apoyo a todas las personas involucradas en la práctica fiscal cotidiana.

Es un deseo del IMCP que esta obra institucional se considere una herramienta de gran utilidad para aquellas personas cuyo ámbito de acción sea el aspecto tributario, por ejemplo, las cámaras legislativas, autoridades fiscales, universidades y profesionales dedicados a este sector, al igual que los investigadores, estudiantes, abogados y contribuyentes en general que, sin duda, podrán utilizar sus contenidos como una guía de consulta, entendimiento y aplicación de la norma tributaria.

C.P.C. José Luis Doñez Lucio  
Presidente del Comité Ejecutivo Nacional 2011-2012  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.



Deseamos agradecer al C.P. Enrique Arturo Manrique Díaz Leal el habernos permitido, por décima primera ocasión para la edición de la presente obra, la utilización de sus archivos con el texto legal y los encabezados de los artículos, así como el diseño de esta obra, todos estos conceptos son obra autoral registrada a favor de las personas mencionadas.

Así mismo extendemos nuestro agradecimiento a la Srita. Mercedes Buzo Alfaro





**ABREVIATURAS**

AFORES	Administradora de Fondos para el Retiro
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
CURP	Clave Única de Registro de Población
DT	Disposiciones Transitorias
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
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
OFD	Operaciones Financieras Derivadas
OFDC	Operaciones Financieras Derivadas de Capital
OFDD	Operaciones Financieras Derivadas de Deuda
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
RTFF	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UDIS	Unidades de Inversión



**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
ESTRUCTURA**

		<b>Artículos</b>
Título I	Disposiciones Generales	1 a 9-A
Título II	De las Personas Morales	
	Disposiciones Generales	10 a 16-BIS
Capítulo I	De los Ingresos	17 a 28
Capítulo II	De las Deducciones	
	Sección I De las Deducciones en General	29 a 36
	Sección II De las Inversiones	37 a 45
	Sección III Del Costo de lo Vendido	45-A a 45-I
Capítulo III	Del ajuste por Inflación	46 a 48
Capítulo IV	De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales	49 a 60
Capítulo V	De las Pérdidas	61 a 63
Capítulo VI	Del Régimen de Consolidación Fiscal	64 a 78
Capítulo VII	Del Régimen Simplificado	79 a 85
Capítulo VII-A	De las Sociedades Cooperativas de Producción	85-A a 85-B
Capítulo VIII	De las Obligaciones de las Personas Morales	86 a 89
Capítulo IX	De las Facultades de las Autoridades	90 a 92
Título III	De las Personas Morales con Fines no Lucrativos	93 a 105
Título IV	De las Personas Físicas Disposiciones Generales	106 a 109
Capítulo I	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado	110 a 119
Capítulo II	De los Ingresos Actividades Empresariales y Profesionales	

		<b>Artículos</b>
Sección I	De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales	120 a 133
Sección II	Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales	134 a 136-BIS
Sección III	Del Régimen de Pequeños Contribuyentes	137 a 140
Capítulo III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles	141 a 145
Capítulo IV	De los Ingresos por Enajenación de Bienes	146 a 154-TER
Capítulo V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes	155 a 157
Capítulo VI	De los Ingresos por Intereses	158 a 161
Capítulo VII	De los Ingresos por Obtención de Premios	162 a 164
Capítulo VIII	De los ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales	165
Capítulo IX	De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas	166 a 171
Capítulo X	De los Requisitos de las Deducciones	172 a 174
Capítulo XI	De la Declaración Anual	175 a 178
Título V	De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional	179 a 211
Título VI	De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales	
Capítulo I	De las Inversiones en Territorios con Regímenes Preferentes	212 a 214
Capítulo II	De las Empresas Multinacionales	215 a 217
Título VII	De los Estímulos Fiscales	
Capítulo I	De las Cuentas Personales para el Ahorro	218
Capítulo II	De la Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo	220 a 221-A

		<b>Artículos</b>
Capítulo III	De los Patrones que Contraten a Personas que Padezcan Discapacidad	222
Capítulo IV	De los Fideicomisos y Sociedades Mercantiles Dedicados a la Adquisición o Construcción de Inmuebles	223 a 224-A
Capítulo V	De los Contribuyentes Dedicados a la Construcción y Enajenación de Desarrollos Inmobiliarios	225
Capítulo VI	Del Estímulo Fiscal a la Producción Cinematográfica Nacional	226-226-BIS
<i>Aun cuando en la publicación en el DOF del 31 de diciembre de 2010 no se indica que Capítulo VI comprende también el artículo 226-BIS, consideramos que debe incluirse en el mencionado Capítulo VI por a la fecha no ha sido modificado</i>		
Capítulo VII	De la Promoción de la Inversión en Capital de Riesgo en el País	227 a 228
Capítulo VIII	Del Fomento al Primer Empleo	229 a 238
Artículos Transitorios		



**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
(PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 1  
DE ENERO DE 2002)**

**TÍTULO I**

**DISPOSICIONES GENERALES**

1.	Sujetos del impuesto.....	33
2.	Establecimiento permanente.....	35
3.	Casos en que no se considera que existe un establecimiento permanente .....	38
4.	Ingresos atribuibles al establecimiento permanente .....	39
5.	Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación .....	39
6.	Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero .....	40
7.	Factores de ajuste y actualización de valores.....	45
8.	Definición de persona moral .....	46
9.	Concepto de intereses .....	48
9-A.	Cálculo del valor del activo en el ejercicio.....	49

**TÍTULO II**

**DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES**

10.	Tasa del Impuesto Sobre la Renta para personas morales .....	51
11.	Impuesto por dividendos o utilidades distribuidos.....	54
12.	Declaraciones en liquidación de sociedades .....	57
13.	Actividades empresariales a través de fideicomisos.....	58
14.	Determinación de los pagos provisionales.....	61
15.	Reglas para determinar los pagos provisionales .....	63
16.	Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas .....	64
16-BIS.	Contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil .....	66

**CAPÍTULO I**

**DE LOS INGRESOS**

17.	Ingresos acumulables .....	67
18.	Momento en que se percibe el ingreso .....	69
19.	Contratos de obra inmueble.....	75
20.	Otros ingresos acumulables.....	78
21.	Ganancia en enajenación de terrenos y otros bienes .....	84
22.	Ganancia en operaciones financieras derivadas .....	85
23.	Momento de acumulación en la ganancia en operaciones financieras derivadas.....	96
24.	Enajenación de acciones .....	98
25.	Costo de acciones de sociedades fusionadas y escindidas .....	108
26.	Enajenación de acciones a su costo fiscal en reestructuración de sociedades .....	110



27.	Ganancia por enajenación de inversiones.....	113
28.	Traslado de impuestos .....	114

**CAPÍTULO II  
DE LAS DEDUCCIONES**

**SECCIÓN I**

**DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL**

29.	Deducciones autorizadas .....	114
30.	Residentes en el extranjero con establecimiento permanente .....	119
31.	Requisitos de las deducciones .....	120
32.	Gastos no deducibles .....	147
33.	Reservas para pensiones y antigüedad .....	165
34.	Valor en aduana para establecimientos permanentes .....	168
35.	Derogado.....	168
36.	Desarrollos inmobiliarios, fabricación de activos fijos y tiempos compartidos .....	168

**SECCIÓN II**

**DE LAS INVERSIONES**

37.	Deducción de inversiones .....	171
38.	Concepto de inversiones .....	174
39.	Porcentos de deducción de bienes intangibles.....	178
40.	Deducción de bienes tangibles.....	179
41.	Porcentos de deducción de maquinaria y equipo .....	181
42.	Reglas para deducir inversiones .....	182
43.	Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.....	186
44.	Monto original de la inversión en arrendamiento financiero.....	187
45.	Uso de las opciones en arrendamiento financiero.....	188

**SECCIÓN III**

**DEL COSTO DE LO VENDIDO**

45-A.	Sistemas de costeo y momento de deducción .....	190
45-B.	Actividades comerciales .....	192
45-C.	Otras actividades.....	192
45-D.	Establecimientos permanentes .....	193
45-E.	Enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero .....	193
45-F.	Consistencia de Procedimientos .....	194
45-G.	Métodos de valuación de inventarios .....	195
45-H.	Costo superior a valor de mercado o reposición .....	200
45-I.	Prestación de servicios.....	200

**CAPÍTULO III**

**DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

46.	Determinación del ajuste por inflación.....	213
47.	Concepto de créditos.....	215

48.	Concepto de deudas.....	218
<b>CAPÍTULO IV</b>		
<b>DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES</b>		
49.	Almacenes generales de depósito .....	220
50.	Sociedades de inversión de capitales.....	220
51.	Establecimientos en el extranjero de bancos mexicanos.....	224
52.	Convenios de recaudación.....	225
53.	Reservas preventivas deducibles .....	226
54.	Reservas de aseguradoras .....	229
55.	Conceptos de crédito en aseguradoras .....	230
56.	Reservas deducibles de afianzadoras .....	230
57.	Bienes o derechos adquiridos por dación en pago o adjudicación.....	232
58.	Retención y entero de ISR por intereses pagados por el sistema financiero .....	234
58-A.	Cálculo de intereses reales.....	240
58-B.	Actualización del impuesto pendiente de retener.....	243
59.	Obligaciones de las instituciones que paguen intereses.....	244
60.	Retención de ISR por intermediarios financieros en enajenación de acciones a través de la BMV .....	247
<b>CAPÍTULO V</b>		
<b>DE LAS PÉRDIDAS</b>		
61.	Definición de pérdida fiscal, su actualización y plazo para aplicarla .....	248
62.	Limitaciones en la aplicación de pérdidas fiscales.....	251
63.	Reglas para la aplicación de pérdidas fiscales en fusión de sociedades.....	251
<b>CAPÍTULO VI</b>		
<b>DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL</b>		
64.	Concepto de sociedad controladora .....	253
65.	Requisitos para consolidar.....	256
66.	Sociedades que se consideran controladas.....	257
67.	Sociedades que no pueden ser controladoras o controladas .....	257
68.	Determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada.....	258
69.	Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.....	262
70.	Inicio de los efectos de la autorización para consolidar .....	265
70-A.	Entero de ISR diferido.....	266
71.	Sociedades que dejen de ser controladas .....	269
71-A.	Determinación del impuesto diferido.....	285

72.	Obligaciones de la controladora .....	288
73.	Enajenación de acciones de controladas .....	293
74.	Ganancia en enajenación de acciones de controladoras .....	294
75.	Variación de participación accionaria de la controladora en alguna controlada .....	295
76.	Obligaciones de las controladas.....	297
77.	CUFIN de la controladora.....	300
78.	Dividendos entre el grupo.....	301
79.	Sujetos obligados al régimen simplificado.....	313
80.	Conceptos de exclusivamente, integradora y coordinado .....	316
81.	Obligaciones del régimen simplificado .....	317
82.	Obligaciones por cuenta de sus integrantes.....	322
83.	Información a solicitar a los coordinados.....	323
84.	Operaciones realizadas por cuenta y nombre de sus integradas.....	325
85.	Inscripción en el RFC y facilidades administrativas.....	326

**CAPÍTULO VII-A**

**DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN**

85-A.	Sociedades cooperativas de producción .....	326
85-B.	Cambio de opción .....	328

**CAPÍTULO VIII**

**DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES**

86.	Obligaciones diversas .....	328
86-A.	Aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital .....	340
87.	Establecimientos en el extranjero.....	340
88.	Determinación de la CUFIN.....	341
89.	Utilidad fiscal en reducciones de capital.....	345

**CAPÍTULO IX**

**DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES**

90.	Determinación presuntiva de utilidad.....	355
91.	Presunción de precios .....	357
92.	Intereses considerados dividendos .....	358

**TÍTULO III**

**DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS**

93.	Régimen fiscal.....	361
94.	Ingresos gravados.....	365
95.	Personas morales con fines no lucrativos .....	366
96.	Fundaciones, patronatos y otros .....	371
97.	Requisitos para expedir donativos deducibles .....	371
98.	Otorgamiento de becas .....	374
99.	Programas de escuela empresa.....	374

100.	Sociedades de inversión de renta variable .....	375
101.	Obligaciones diversas .....	376
102.	Partidos políticos, Federación, Estados y Municipios .....	378
103.	Sociedades de inversión de deuda .....	379
103-A.	Determinación del Impuesto .....	381
104.	Integrantes o accionistas de sociedades de inversión de deuda .....	382
105.	Expedición de constancias .....	386

#### **TÍTULO IV**

#### **DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES**

106.	Sujetos y objeto del impuesto .....	390
107.	Discrepancia fiscal .....	394
108.	Copropiedades .....	395
109.	Ingresos por los que no se paga el impuesto .....	397

#### **CAPÍTULO I**

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

110.	Ingresos gravables .....	415
110-A.	Ingreso en opción de compra de acciones o títulos valor .....	419
111.	Automóviles de servidores públicos .....	420
112.	Impuesto anual de compensaciones por separación .....	421
113.	Pagos provisionales de trabajadores mediante retención .....	422
114.	Derogado .....	426
115.	Derogado .....	426
116.	Cálculo del impuesto anual a cargo del patrón .....	427
117.	Obligaciones de los contribuyentes .....	428
118.	Obligaciones de los patrones .....	429
119.	Derogado .....	431

#### **CAPÍTULO II**

#### **DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

#### **SECCIÓN I**

#### **DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

120.	Sujetos y objeto del impuesto .....	431
121.	Ingresos acumulables .....	433
121-BIS.	Contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso .....	436
122.	Momento en que se considera percibido el ingreso .....	436
123.	Deducciones autorizadas .....	437
124.	Deducción de inversiones .....	438
125.	Requisitos de las deducciones .....	439
126.	Gastos e inversiones no deducibles .....	442

127.	Pagos provisionales .....	442
128.	Ingresos esporádicos .....	444
129.	Actividades empresariales en copropiedad .....	444
130.	Determinación del impuesto anual .....	445
131.	Derogado.....	447
132.	Participación de las utilidades a los trabajadores.....	447
133.	Obligaciones de los contribuyentes.....	448

**SECCIÓN II**

**DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES**

134.	Sujetos y objeto del impuesto.....	451
135.	Estimación de ingresos por inicio de actividades, copropiedades.....	455
136.	Deducción de inversiones en su totalidad .....	455
136-BIS.	Pagos mensuales .....	456

**SECCIÓN III**

**DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

137.	Ingresos gravables .....	457
138.	Base y tasa de impuesto .....	461
139.	Obligaciones de los contribuyentes.....	462
140.	Reglas para dejar de tributar en esta Sección.....	467

**CAPÍTULO III**

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

141.	Sujetos y objeto del impuesto.....	468
142.	Deducciones autorizadas .....	468
143.	Pagos provisionales y retenciones .....	471
144.	Fideicomisos .....	474
145.	Obligaciones de los contribuyentes.....	475

**CAPÍTULO IV**

**DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

146.	Ingresos gravables .....	477
147.	Determinación del impuesto anual .....	478
148.	Deducciones autorizadas .....	482
149.	Pérdidas en enajenación de bienes .....	484
150.	Costo de adquisición de los bienes .....	487
151.	Actualización del costo de adquisición .....	488
152.	Bienes adquiridos por herencia legado o donación.....	489
153.	Ingresos para adquirentes al practicar avalúo.....	490
154.	Pago provisional de impuesto .....	491
154-BIS.	Impuesto a entidades federativas.....	501
154-TER.	Ingresos por la enajenación de bienes.....	502

<b>CAPÍTULO V</b>		
<b>DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES</b>		
155.	Ingresos gravables.....	503
156.	Deducciones autorizadas.....	505
157.	Pago provisional de impuesto .....	506
<b>CAPÍTULO VI</b>		
<b>DE LOS INGRESOS POR INTERESES</b>		
158.	Ingresos que se gravan .....	507
159.	Acumulación de los intereses reales.....	511
160.	Retención y entero de ISR por intereses pagados.....	514
161.	Obligaciones de los contribuyentes .....	516
<b>CAPÍTULO VII</b>		
<b>DE LOS INGRESOS POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS</b>		
162.	Ingresos gravables.....	517
163.	Impuesto por rifas, sorteos, loterías y concursos.....	518
164.	Obligaciones para quienes paguen premios .....	519
<b>CAPÍTULO VIII</b>		
<b>DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES</b>		
165.	Acumulación de dividendos percibidos a los demás ingresos .....	520
<b>CAPÍTULO IX</b>		
<b>DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS</b>		
166.	Momento de acumulación de otros ingresos.....	524
167.	Ingresos gravables.....	530
168.	Determinación de intereses y ganancia cambiaria.....	536
169.	Pagos provisionales por ganancia cambiaria e intereses .....	540
170.	Pagos provisionales esporádicos y periódicos.....	541
171.	Ingresos por operaciones financieras derivadas.....	544
<b>CAPÍTULO X</b>		
<b>DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES</b>		
172.	546	
173.	Partidas no deducibles de personas físicas .....	551
174.	Deducción de inversiones.....	553
<b>CAPÍTULO XI</b>		
<b>DE LA DECLARACIÓN ANUAL</b>		
175.	Declaración anual .....	555
176.	Deducciones personales.....	557
177.	Tarifa del impuesto anual.....	563
178.	Derogado .....	565

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

179.	Sujetos del Impuesto .....	565
180.	Salarios .....	576
181.	Salarios exentos.....	579
182.	Ingresos por jubilaciones pagados a residentes en el extranjero .....	582
183.	Honorarios.....	584
184.	ISR de honorarios de extranjeros pagados por extranjeros por servicios prestados en el país .....	590
185.	Honorarios a consejeros.....	591
186.	Arrendamiento de inmuebles.....	593
187.	Condóminos o fideicomisarios residentes en el extranjero .....	595
188.	Arrendamiento de muebles .....	598
188-BIS.	Ingresos derivados de contratos de fletamento .....	598
189.	Enajenación de bienes inmuebles .....	598
190.	Enajenación de acciones.....	601
191.	Intercambio de deuda pública por capital .....	611
192.	Retención a extranjeros por ingresos provenientes de operaciones financiera derivadas .....	613
193.	Dividendos.....	617
194.	Remanente distribuible.....	619
195.	Intereses.....	619
195-A.	Determinación de ganancia en enajenación de acciones.....	629
196.	Intereses exentos .....	631
197.	Registro en la SHCP .....	632
198.	Ingresos por arrendamiento financiero .....	633
199.	Ingresos por regalías y asistencia técnica .....	634
200.	Ingresos por regalías y asistencia técnica.....	635
201.	Construcción de obra y mantenimiento .....	638
202.	Premios .....	639
203.	Artistas, deportistas y espectáculos .....	640
204.	Mediaciones a REFIPRE .....	642
205.	Tasa a residentes en REFIPRE .....	643
206.	Otros ingresos gravables.....	646
207.	Primas pagadas a reaseguradoras .....	649
208.	Representantes de extranjeros .....	649
209.	Adquisición de residencia.....	650
210.	Conceptos de ingresos.....	651
211.	Garantía del pago del impuesto .....	652

<b>TÍTULO VI</b>	
<b>DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES</b>	
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES</b>	
212.	Definición de inversiones ..... 653
213.	Ingresos Gravables ..... 658
214.	Declaración informativa sobre inversiones..... 666
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES</b>	
215.	Operaciones con partes relacionadas..... 670
216.	Métodos aplicables ..... 673
216-BIS.	Requisitos que deben cumplir las maquiladoras..... 675
217.	Ajustes de precios..... 685
<b>TÍTULO VII</b>	
<b>DE LOS ESTÍMULOS FISCALES</b>	
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>DE LAS CUENTAS PERSONALES PARA EL AHORRO</b>	
218.	Cuentas personales para el ahorro ..... 685
219.	Gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología ..... 690
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO</b>	
220.	Deducción inmediata ..... 690
221.	Reglas para deducción inmediata ..... 698
221-A.	Áreas metropolitanas restringidas..... 703
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>DE LOS PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD</b>	
222.	Contratación de discapacitados ..... 703
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>DE LOS FIDEICOMISOS Y SOCIEDADES MERCANTILES DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES</b>	
223.	Fideicomisos para la construcción y/o adquisición de inmuebles..... 704
224.	Requisitos que deben cumplir los fideicomisos para la construcción y/o adquisición de inmuebles ..... 707
224.-A.	Opción para sociedades mercantiles ..... 713



<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>DE LOS FIDEICOMISOS Y SOCIEDADES MERCANTILES DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES</b>	
225.	Desarrolladores inmobiliarios ..... 715
<b>CAPÍTULO VI</b>	
<b>DEL ESTÍMULO FISCAL A LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA NACIONAL</b>	
226.	Producción cinematográfica ..... 717
226-BIS	Estímulo fiscal para la inversión en producción teatral nacional ..... 719
<b>CAPÍTULO VII</b>	
<b>DE LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS</b>	
225.	Inversiones de capital de riesgos en el país ..... 720
228.	Requisitos para la inversión en capital de riesgo ..... 724
<b>CAPÍTULO VIII</b>	
<b>DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO</b>	
229.	Creación de nuevos empleos ..... 729
230.	Derecho a una deducción adicional..... 729
231.	Definición de conceptos ..... 730
232.	Requisitos para la aplicación de los beneficios ..... 730
233.	Aplicación de beneficio en el ejercicio fiscal de que se trate ..... 731
234.	Requisitos para tener derecho a la deducción ..... 731
235.	Caso en que el patrón no perderá el beneficio..... 732
236.	Presentación de aviso manifestado la opción de aplicar el beneficio ..... 732
237.	incumplimiento de los beneficios ..... 733
238.	Sanciones por aplicar indebidamente la deducción adicional ..... 733
<b>ARTÍCULOS TRANSITORIOS</b>	
<b>PUBLICADOS EL 1 DE ENERO DE 2002</b>	
TR2-I.	Entrada en vigor de la ley ..... 735
TR2-II.	Abrogación de la ley de 1984 ..... 735
TR2-III.	Derechos por vigencia de ley abrogada ..... 735
TR2-IV.	Deducción de inversiones hechas hasta el 31 de diciembre de 2001 ..... 735
TR2-V.	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar ..... 735
TR2-VI.	Convenios de colaboración administrativa..... 736
TR2-VII.	Declaraciones informativas de 2001 ..... 736
TR2-VIII.	Fideicomisos por proyectos de investigación y desarrollo de tecnología ..... 736
TR2-IX.	Comprobantes de régimen simplificado y REPECOS ..... 736

TR2-X.	Dividendos cuando se aplicó deducción inmediata en 1998 .....	737
TR2-XI.	Recuperación de activos durante 2000 y 2001 .....	737
TR2-XII.	Conservación de registros de la deducción inmediata de 1998 .....	737
TR2-XIII.	Remanente no deducido de la deducción inmediata de 1998 .....	738
TR2-XIV.	Inventarios de diciembre de 1986 no deducidos .....	738
TR2-XV.	Acumulación y deducción de operaciones hasta 31 de diciembre de 2001 .....	739
TR2-XVI.	Salida del régimen simplificado (Régimen de entradas y salidas) .....	739
TR2-XVII.	Asociaciones en participación anteriores a 2002 .....	740
TR2-XVIII.	Sociedades de ahorro y préstamo por 2002 y 2003.....	741
TR2-XIX.	Comprobantes con leyenda .....	741
TR2-XX.	Entrada en vigor hasta 2003 del artículo 176 fracciones IV y V .....	742
TR2-XXI.	Intereses moratorios.....	742
TR2-XXII.	Créditos incobrables.....	742
TR2-XXIII.	Programas de apoyo a la planta productiva nacional.....	743
TR2-XXIV.	Actualización de acciones y terrenos de aseguradoras .....	743
TR2-XXV.	Ajuste anual por inflación para aseguradoras .....	743
TR2-XXVI.	Reservas preventivas globales deducibles en instituciones de crédito .....	743
TR2-XXVII.	Continuación del régimen de consolidación .....	743
TR2-XXVIII.	Impuesto diferido de 1999 a 2001 en consolidación .....	744
TR2-XXIX.	Sociedades controladas desde 1998 .....	744
TR2-XXX.	Participación accionaria en consolidación .....	744
TR2-XXXI.	Pérdidas fiscales anteriores a 1999 en consolidación.....	744
TR2-XXXII.	Pérdidas anteriores a 2002 en controladoras puras.....	745
TR2-XXXIII.	Conceptos especiales de consolidación.....	746
TR2-XXXIV.	Variación en participación accionaria en capital social de controladas.....	746
TR2-XXXV.	Dividendos de CUFIN de 1998.....	747
TR2-XXXVI.	Utilidades o pérdidas consolidadas .....	747
TR2-XXXVII.	Factor de actualización en consolidación.....	748
TR2-XXXVIII.	Pago provisional trimestral para personas morales régimen simplificado.....	749
TR2-XXXIX.	Comprobantes que se podrán seguir utilizando (Régimen simplificado).....	749
TR2-XL.	Aviso que no debe presentarse para coordinados .....	749
TR2-XLI.	Publicación de facilidades administrativas (Régimen simplificado) .....	750

TR2-XLII.	Facilidad administrativa para auto transportistas.....	750
TR2-XLIII.	Cajas y fondos de ahorro que se considerarán no lucrativos.....	750
TR2-XLIV.	Ganancia en venta de acciones en bolsa .....	750
TR2-XLV.	Disminución de la CUFINRE acumulada a 2001 .....	751
TR2-XLVI.	Reestructura de créditos bancarios con dación en pago.....	751
TR2-XLVII.	Reestructura de créditos bancarios personas físicas por dación en pago .....	752
TR2-XLVIII.	Reestructura de créditos bancarios personas morales por dación en pago .....	752
TR2- XLIX.	Actualización de bienes adquiridos por dación en pago.....	753
TR2-L.	Utilidad o pérdida en la venta de bienes adquiridos por dación en pago .....	753
TR2-LI.	Enajenación de acciones que se adquirieron del gran público inversionista .....	755
TR2-LII.	Intereses provenientes de bonos del Gobierno Federal.....	756
TR2-LIII.	Exclusión de intereses como ganancia en sociedades de inversión exentas.....	756
TR2-LIV.	Beneficiarios efectivos de interés estarán a tasa 4.9 % durante 2002 .....	756
TR2-LV.	Países con los que se concluyeron negociaciones de tratados internacionales.....	756
TR2-LVI.	Lista de TERRIFIS.....	757
TR2-LVII.	Tratado con Luxemburgo.....	760
TR2-LVIII.	Lista de países con sistema de tributación territorial .....	760
TR2-LIX.	Tasa de impuesto en TERRIFIS .....	760
TR2-LX.	Excepción de determinación de contribuciones y accesorios (Régimen simplificado) .....	761
TR2-LXI.	Plazo de dos meses para solicitar RFC a preceptores de intereses .....	761
TR2-LXII.	Límites de ingresos por intereses para 2002 .....	761
TR2-LXIII.	Plazo para presentar declaración informativa.....	761
TR2-LXIV.	Correlaciones con Ley del Impuesto al Activo .....	762
TR2-LXV.	Disposiciones para uso de máquinas registradoras hasta 1 de abril de 2002 .....	762
TR2-LXVI.	Actualización al 31 de diciembre de 2001 de tarifas publicadas en Ley .....	762
TR2-LXVII.	Porcientos de impuesto para editores de libros de 2002 al 2005 .....	762
TR2-LXVIII.	Deducción inmediata aplicable sólo a bienes adquiridos en 2002 .....	763
TR2-LXIX.	Costos en enajenación de acciones .....	763

TR2-LXX.	Enajenación de acciones en 2002.....	764
TR2-LXXI.	Pérdidas en enajenación de acciones.....	764
TR2-LXX II.	Tasa de impuesto a retenedores que paguen intereses en 2002.....	764
TR2-LXXIII.	Intereses pagados por sociedades de inversión de renta variable.....	765
TR2-LXXIV.	Impuesto para maquiladoras por 2002 y 2003.....	765
TR2-LXXV.	Valor de inventarios y activos en maquiladoras.....	771
TR2-LXXVI.	Exclusión de algunos bienes en maquiladoras.....	775
TR2-LXXVII.	Maquiladoras de nueva creación.....	776
TR2-LXXVIII.	Maquiladoras con actividades diversas.....	776
TR2-LXXIX.	Recargos por diferencias detectadas por el SAT en maquiladoras.....	777
TR2-LXXX.	Maquiladoras con programa de albergue.....	778
TR2-LXXXI.	Bienes a incluir para IMPAC en maquiladoras.....	778
TR2-LXXXII.	Tasa de impuesto para los ejercicios 2002 al 2005.....	778
TR2-LXXXIII.	Caso en que se efectuará pago provisional trimestral en 2002.....	779
TR2-LXXXIV.	Ley de Coordinación Fiscal respecto al impuesto sobre la renta.....	779
TR2-LXXXV.	Determinación del costo de acciones vigente a partir del 1° de abril de 2002.....	779
TR2-LXXXVI.	Deducción total por adquisición de terrenos a agricultores o ganaderos.....	779
TR2-LXXXVII.	Tarifas para pagos provisionales de personas físicas de 2002 a 2005.....	780
TR2-LXXXVIII.	Tarifas para declaración anual de personas físicas de 2002 a 2005.....	781
TR2-LXXXIX.	Quedan sin efecto disposiciones que se opongan a la nueva ley.....	783
TR2-XC.	Dependencia de la deducibilidad de la PTU del crecimiento del PIB.....	783
TR-3.	Derogado.....	783

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

**PUBLICADAS EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002**

TR-2-I.	Costo fiscal de las acciones.....	784
TR-2-II.	Condonación de deudas.....	784
TR-2-III.	Investigación y desarrollo de tecnología.....	784
TR-2-IV.	Administradoras de fondos y cajas de ahorro.....	784
TR-2-V.	Tasa para intereses pagados a bancos extranjeros.....	784
TR-2-VI.	Territorios con regímenes fiscales preferentes.....	785
TR-2-VII.	Países con sistema de tributación territorial.....	787
TR-2-VIII.	Enajenación de acciones a partir de 2003.....	788

TR-2-IX.	Pago del impuesto a Entidades Federativas.....	788
TR-2-X	Pagos provisionales de pequeños contribuyentes.....	788
TR-2-XI.	Intereses de bonos del gobierno federal.....	789
TR-2-XII.	Fondos de investigación, tecnología y programas de capacitación.....	789
TR-2-XIII.	Deducción de gastos por concepto de previsión social .....	789
TR-2-XIV.	Deducción de PTU en el ejercicio en que se pague .....	789
TR-2-XV.	Intereses provenientes de bonos y pagarés a cargo del gobierno federal .....	790
TR-2-XVI.	Emisión del reglamento de la LISR.....	790
TR-2-XVII.	Determinación de utilidad fiscal por los ejercicios 2003 y 2004 para maquiladoras .....	790
TR-2-XVIII.	Opción para maquiladoras bajo programa de albergue.....	791
TR-2-XIX.	Inventarios de maquiladoras residentes en el extranjero .....	791
TR-2-XX.	Disposiciones que quedan sin efecto .....	791
TR-2-XXI.	Dividendos por actividades ganaderas y otras .....	791
TR-2-XXII.	Trabajadores con capacidades diferentes .....	791

**ARTÍCULOS TRANSITORIOS DEL ARTÍCULO SEGUNDO  
RELATIVO A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
PUBLICADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003**

Único.	Estados que celebren convenio de coordinación para administrar el ISR pagado por pequeños contribuyentes .....	792
--------	---	-----

**DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA**

TR3.	Tasa de intereses pagados en 2004 a extranjeros residentes en países con los que se encuentre en vigor tratado para evitar la doble tributación .....	792
------	---	-----

**DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
PUBLICADAS EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004**

DVT-2-I.	Tasas, tarifas, tablas y factores .....	792
----------	---	-----

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA  
PUBLICADAS EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004**

TR-3-I.	Pagos provisionales en liquidación.....	796
TR-3-II.	PTU deducible .....	796
TR-3-III.	Capitalización delgada.....	796
TR-3-IV.	Transición costo de ventas .....	797
TR-3-V.	Transición costo de ventas .....	797
TR-3-VI.	Enajenaciones a plazo.....	801
TR-3-VII.	Arrendamiento financiero.....	801

TR-3- VIII.	Mercancías que han perdido su valor .....	802
TR-3-IX.	Inventario físico .....	802
TR-3-X.	Efectos de desconsolidación .....	802
TR-3-XI	Ttransición costo de ventas inmobiliarias .....	803
TR-3-XII.	Declaración informativa territorios de baja imposición .....	803
TR-3-XIII.	Derogación de lista de territorios con regimenes fiscales preferentes .....	806
TR-3- XIV.	Transición consolidación .....	806
TR-3-XV.	Pérdidas consolidación .....	807
TR-3-XVI.	Pérdidas consolidación .....	808
TR-3-XVII.	Dividendos consolidación .....	809
TR-3-XVIII.	Desincorporación .....	809
TR-3-XIX.	Modificación de participación accionaria .....	809
TR-3-XX.	Conceptos especiales de consolidación.....	809
TR-3-XXI.	Anticipos.....	810
TR-3-XXII.	Actualización de tarifas y tablas .....	810
TR-3-XXIII.	Deducción de combustibles .....	810
TR-3-XXIV.	Declaración informativa del crédito al salario .....	810
TR-3-XXV.	Acreditamiento del crédito al salario.....	810
TR-3-XXVI.	Opción de compra de acciones.....	810

#### **DEL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO**

##### **PUBLICADO EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004**

5.	Del Subsidio para el Empleo.....	811
----	----------------------------------	-----

#### **DEL SUBSIDIO PARA LA NIVELACION DEL INGRESO**

##### **PUBLICADO EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004**

6.	Del subsidio para la nivelación del ingreso .....	811
----	---	-----

#### **ARTICULO TRANSITORIO**

##### **PUBLICADO EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004**

Único.	Inicio de Vigencia.....	811
--------	-------------------------	-----

#### **TRANSITORIOS**

##### **PUBLICADOS EN EL D.O F. EL 8 DE DICIEMBRE DE 2005**

TR-1.	Inicio de Vigencia .....	811
TR-2.	Distribución de utilidades por cooperativas de producción.....	811
TR-3.	Retención por cooperativas de producción por distribución de anticipos o rendimientos.....	811

#### **DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TR-2-I.	Tasa de intereses pagados en 2006 a bancos extranjeros residentes en países con tratado para evitar la doble tributación .....	812
TR-2-II.	Tasa aplicable durante 2006 para la determinación del resultado fiscal de instituciones fiduciarias .....	812
TR-2-III.	Porcentajes para deducción inmediata durante 2006 .....	812

TR-2-IV.	Intereses por deudas excesivas .....	812
<b>DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
<b>PUBLICADAS EN EL D.O.F. EL 23 DE DICIEMBRE DE 2005</b>		
TR-3.	Opción para maquiladoras bajo programa de albergue.....	812
<b>DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
<b>PUBLICADAS EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005</b>		
DVA-2-I.	Tarifa artículo 113 aplicable en 2006.....	813
DVA-2-II.	Tabla artículo 114 aplicable en 2006 .....	813
DVA-2-III.	Tarifa artículo 177 aplicable en 2006 .....	814
DVA-2-IV.	Tabla artículo 178 aplicable en 2006 .....	814
DVA-3.	Derogación de disposiciones de vigencia temporal publicadas el 1-dic-2004 .....	814
DVA-4.	Derogación de disposiciones relativas al subsidio para el empleo y la nivelación del ingreso .....	815
<b>TRANSITORIOS</b>		
<b>PUBLICADOS EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005</b>		
TR-1.	Inicio de Vigencia.....	815
TR-2.	Tarifas actualizadas a diciembre de 2004 .....	815
<b>TRANSITORIO</b>		
<b>PUBLICADO EL 28 DE DICIEMBRE DE 2005</b>		
Único	Inicio de Vigencia.....	815
<b>TRANSITORIO</b>		
<b>PUBLICADOS EL 29 DE DICIEMBRE DE 2005</b>		
Único.	Inicio de Vigencia.....	815
<b>DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
<b>PUBLICADAS EL 28 DE JUNIO DE 2006</b>		
<b>TRANSITORIO</b>		
<b>PUBLICADO EL 5 DE JULIO DE 2006</b>		
Único	Inicio de Vigencia .....	815
<b>TRANSITORIOS</b>		
<b>PUBLICADO EL 18 DE JULIO DE 2006</b>		
TR-1.	Inicio de Vigencia .....	816
<b>DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
<b>PUBLICADA EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006</b>		
TR-4	Tasa de intereses pagados en 2007 a bancos extranjeros residentes en países con tratado para evitar la doble tributación .....	816

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA**

**PUBLICADA EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006**

TR-2-I.	Deducción de automóviles adquiridos antes del 1-ene-2007 .....	817
DT-5.-II	Plazo para que el Comité Interinstitucional publique reglas generales para el otorgamiento del estímulo.....	817
DT-5.-IV.	Inversiones en producciones cinematográficas efectuadas durante 2006.....	817
DT-5.-V.	Declaraciones anuales 2006.....	817

**DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA**

**PUBLICADAS EL 1 DE OCTUBRE DE 2007**

DVA-2	Tasa de intereses pagados en 2008 a bancos extranjeros residentes en países con tratado para evitar la doble tributación .....	817
-------	--	-----

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

**PUBLICADAS EL 1 DE OCTUBRE DE 2007**

DT-3.-I.	Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor .....	818
DT-3.-II.	Consolidación de resultado en ejercicios terminados a partir de 2008 .....	818
DT-3.-III.	Controladoras que dejen de serlo después del 31-dic-2007 .....	819
DT-3.-IV.	Plazo para que el SAT publique reglas relativas a la transparencia de donativos .....	819
DT-3.-V	Declaración informativa de crédito al salario entregado en efectivo.....	819
DT-3.-VI.	Cantidades por concepto de crédito al salario pendientes de acreditar.....	819
DT-3.-VII.	Informativa de subsidio para el empleo entregado en efectivo.....	819
DT-3.-VIII.	Tarifas actualizadas .....	820

**DECRETO**

**PUBLICADO EL 4 DE JUNIO DE 2009**

**TRANSITORIO**

TR-Único.-	Inicio de vigencia.....	824
------------	-------------------------	-----

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

**PUBLICADAS EN EL DOF EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009**

DVT-I.	Tasa y factor de actualización aplicables durante 2010, 2011 y 2012.....	824
DVT-II.	Disposiciones aplicables en 2013 .....	825



**DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA**

**PUBLICADA EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009**

DVA.	Tasa de intereses pagados en 2010 a bancos extranjeros en países con tratado para evitar la doble tributación .....	827
------	---	-----

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

**PUBLICADA EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009**

DTR-I.	Reformas que entran en vigor el 1 de julio de 2010 .....	827
DTR-II.	Modificaciones que entran en vigor el 1 de enero de 2011 .....	827
DTR-III.	Entrada en vigor de las modificaciones al artículo 93 .....	827
DTR-IV.	Intereses devengados antes del 1 de enero de 2011 .....	827
DTR-V.	Declaración informativa de instituciones que componen el sistema financiero .....	828
DTR-VI.	Enterro de ISR diferido correspondiente a ejercicios anteriores a 2005 .....	828
DTR-VIII.	Conceptos que la controladora debe considerar para el pago del impuesto diferido .....	830
DTR-IX.	Conceptos especiales de consolidación .....	833
DTR-X.	Determinación de conceptos especiales .....	834
DTR-XI.	Utilidad fiscal neta reinvertida de controladoras .....	835
DTR-XII.	Intereses devengados antes del 1 de enero de 2011 .....	835
DTR-XIII.	Determinación de intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios .....	835
DTR-XIV.	Mes que se considera más antiguo en actualización de tarifa .....	835
DTR-XV.	Monto pendiente de acreditar del estímulo fiscal previsto en el artículo 219 .....	836
DTR-XVI.	Estímulo fiscal previsto en el artículo 226 .....	836

**TRANSITORIO**

**PUBLICADO EL 30 DE DICIEMBRE DE 2009**

Unico.	Inicio de Vigencia .....	836
--------	--------------------------	-----

**TRANSITORIO**

**PUBLICADO EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2010**

Unico.	Inicio de Vigencia .....	836
--------	--------------------------	-----

**TRANSITORIOS**

**PUBLICADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010**

TR-1.	Inicio de Vigencia .....	836
TR-2.	Vigencia del Capítulo “del fomento al primer empleo” .....	836
TR-3.	Monto máximo de la deducción adicional .....	836
TR-4.	Información de contrataciones .....	837

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-  
Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

## **DECRETO**

### **EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:**

#### **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**(Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1 de enero de 2002)**

#### **TÍTULO I**

#### **DISPOSICIONES GENERALES**

#### **SUJETOS DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 1o.-** 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.”*

*Sin embargo, 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; es decir, la obligación del pago de impuesto en México depende de la residencia del sujeto o de que los ingresos sean atribuibles a un establecimiento permanente, sin importar la nacionalidad de la persona que pueda estar obligada.*

*Por lo que se refiere a las obligaciones establecidas a los extranjeros, mucho se ha tratado de precisar cuándo y el porqué se les grava, concluyéndose que sólo ocurre cuando son residentes en México; cuando tengan un establecimiento permanente en el país o con respecto*

*a los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en territorio nacional si no tiene un establecimiento permanente o si teniéndolo los ingresos no le son atribuibles al mismo.*

*En relación con la definición de quiénes son residentes en territorio nacional, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9 establece lo siguiente:*

*“Se consideran residentes en territorio nacional:*

- I.** *A las siguientes personas físicas:*
  - a.** *Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:*
    - 1.** *Cuando más del 50 % de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*
    - 2.** *Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*
  - b.** *Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.*

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

*No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.*
- II.** *Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que*

*hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

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

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

*En relación con el artículo del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, el RCFF, en su artículo.6 señala que se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza. El mismo RCFF en el artículo 5. dispone que para los efectos del artículo 9º., fracción I del CFF, no se considera que una persona física ha establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos.*

## **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**ARTÍCULO 2o.-** 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 3o.- 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.

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.

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 1

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.

#### RISR 4

*En la actual Ley se repite el error que se cometió en una reforma a la anterior Ley, donde se multiplican los días en que se utilicen subcontratistas, cuando lo que debiera ser es la continuación ficta de la estancia si se realiza a través de la subcontratación de obra. Bajo esta regla, un residente en el extranjero que se auxilie de 6 subcontratistas en una obra de 40 días, tendría un establecimiento permanente en el país. Por otro lado, el RLISR en su artículo 4 señala que el término construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casa y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes*

*inmuebles. El mismo dispositivo reglamentario establece que para el computo de días de duración de los servicios, se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y terminación de los servicios, así como que en los casos en los que por la naturaleza de los servicios se considere que la duración de los mismos excederá de 183 días naturales en un periodo de doce meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el Título II o el Título IV, Capítulo II de la Ley, según corresponda, desde el inicio de sus actividades. Consideramos conveniente que se aclare mediante regla general o reforma al artículo en comento, que cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras y lo que este concepto incluye, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionados con ellos, los días utilizados por los subcontratistas se adicionarán para el computo del plazo para considerar que existe establecimiento permanente, cuando los servicios prestados por el o los subcontratistas se efectúen antes o después que los servicios prestados por el residente en el extranjero.*

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 párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de esta Ley.

RISR 4-A. RMF I.3.19.1., RMF I.3.19.2.

Para los efectos de este artículo se entiende por operación de maquila la definida en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

*Este artículo incluye el principio de establecimiento permanente aplicable a maquiladoras que anteriormente se había regulado solamente en tratados internacionales y en la Resolución Miscelánea; como el propio párrafo lo indica, las reglas para considerar que no existe el establecimiento permanente se encuentran en el artículo 216-Bis de la propia LISR. Por su parte, el Reglamento de la LISR, en su artículo 4-A, establece que lo dispuesto por el penúltimo párrafo del dispositivo en comento, será aplicable únicamente en los contratos de maquila de residentes en el extranjero de países con los cuales las disposiciones del tratado para evitar la doble imposición en el*

*impuesto sobre la renta y, en su caso, en los lineamientos establecidos en los acuerdos de procedimiento mutuo, celebrados por las autoridades competentes al amparo del tratado correspondiente, establezcan que los residentes en el extranjero no tienen un establecimiento permanente en el país por las actividades de maquila que hagan residentes en México.*

## **CASOS EN QUE NO SE CONSIDERA QUE EXISTE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**ARTÍCULO 3o.-** 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.
- RISR 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 establecimiento permanente 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 establecimiento, lo que implicaría la creación de sujetos con obligaciones formales y necesidad de control de las autoridades sin contribuir a los ingresos públicos. 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 los fines 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.*

## **INGRESOS ATRIBUIBLES AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**ARTÍCULO 4o.-** 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.

*Este artículo establece ciertos supuestos para considerar que los ingresos que obtenga un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, son atribuibles a dicho establecimiento permanente, para sujetarlos a imposición en México y evitar que el ingreso se someta a imposición únicamente en el extranjero. Tal es el caso de la enajenación de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuada por la oficina central o por otro establecimiento permanente en el extranjero.*

## **BENEFICIOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

**ARTÍCULO 5o.-** 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 las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. 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.

RISR 6, RISR 258. RMF II.2.1.4.

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. RMF II.2.1.4

*A partir de 2002 se estableció como requisito indispensable para poder aplicar los beneficios de los tratados, el cumplir con las disposiciones de procedimiento establecidas en la Ley, en cuyo caso las tasas reducidas contenidas en los tratados se aplican directamente. Resulta*



*criticable el hecho de que se establezca como requisito para la aplicación de los tratados el que se cumpla con disposiciones de procedimiento contenidas en la legislación local, toda vez que los propios tratados no establecen este tipo de limitantes para su aplicación. Además, existe una imprecisión en cuanto a las disposiciones de procedimiento que deben cumplirse, ya que la Ley señala algunas de ellas en forma enunciativa más no limitativa como son la obligación de registro, el presentar dictamen y el designar representante legal. El artículo 6 del RLISR establece las formas para que los contribuyentes que residan en países con los que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, puedan acreditar su residencia fiscal.*

*La regla I.3.1.7. de la RMF para 2012 establece que para los efectos del tratado para evitar la doble tributación celebrado entre México y los Estados Unidos de América, las sociedades de responsabilidad limitada constituidas conforme al derecho interno de los Estados Unidos de América, se consideran residentes en dicho país, siempre que cuenten con la forma 6166 emitida por autoridad competente, en la que conste que las mismas o sus integrantes son residentes en los Estados Unidos de América.*

*Por su parte, la regla I.2.1.18. de dicha Resolución, dispone que para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, referente a la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 23 de octubre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México. En dicha regla también se aclara que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término “beneficios empresariales”, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF, es decir, las actividades comerciales industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.*

## **ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 6o.-** 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 esta 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.

RISR 7. RMF I.4.3.8. RMF II.3.1.1.

*La LISR en el artículo en comento, establece la posibilidad de acreditar contra el ISR que se cause en México, el ISR pagado en el extranjero por ingresos procedentes del extranjero, lo que, en principio, evita la doble tributación. Lo anterior, con independencia de los convenios o tratados que ha celebrado México con distintos países para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta y prevenir la evasión fiscal. Cabe mencionar que la mecánica adoptada en los diversos tratados o convenios para evitar la doble tributación en materia del ISR por parte de México, es precisamente la establecida en el dispositivo legal que nos ocupa.*

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 impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional 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, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. 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 ingreso acumulable por residentes en México, determinado conforme a dicho párrafo, se obtendrá dividiendo dicho ingreso entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente obtenido por el impuesto pagado por la sociedad. Se acumulará el dividendo o utilidad percibido y el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, aun en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del párrafo sexto de este artículo.

*Conforme a los dos párrafos anteriores, una persona moral residente en México, que sea propietaria de cuando menos el 10 % del capital social de una sociedad residente en el extranjero durante los seis meses anteriores a la fecha en que perciba dividendos de dicha sociedad, tiene la opción de acumular para efectos del ISR en México el monto del dividendo percibido adicionado con el ISR pagado por la sociedad pagadora del dividendo correspondiente a dicho dividendo, en cuyo caso se podrá acreditar contra el ISR que se cause en México el impuesto pagado en el extranjero así como el impuesto que, en su caso, se le haya retenido en el extranjero por el dividendo distribuido, sin que dicho impuesto acreditable exceda del ISR que se causa en el país, es decir el 30 % sobre el dividendo acumulado. Para ejemplificar lo*

*anterior, suponemos que una sociedad residente en México es propietaria del 25 % del capital social de una sociedad residente en el extranjero que decreta y paga un dividendo de \$ 4'000,000.00, habiendo pagado por la utilidad de la que proviene dicho dividendo, un ISR equivalente al 35 %, habiendo retenido el 5 % por concepto de ISR sobre dividendos. Consecuentemente a la sociedad mexicana le correspondió un dividendo de \$ 1'000,000.00 siendo el ISR pagado por la sociedad que repartió el dividendo correspondiente a dicho dividendo, la cantidad de \$ 350,000.00 y se le retuvo la cantidad de \$ 50,000.00 por concepto de ISR sobre dividendos. Dicha sociedad residente en México, puede acumular únicamente \$ 1'000,000.00 acreditando contra el ISR que cause en México los \$ 50,000.00 que le retuvieron en el extranjero, lo que implica un pago de ISR en el país por \$ 250,000.00 (\$ 300,000.00 que corresponde al 30 % de ISR que se causa en el país menos los \$ 50,000.00 de impuesto retenido en el extranjero) así como \$ 100,000.00 de PTU en caso de que dicha sociedad tenga trabajadores, lo que arrojaría un costo total de \$ 400,000.00, compuestos por los \$ 50,000.00 retenidos en el extranjero, los \$ 250,000.00 a pagar en México y los \$ 100,000.00 por concepto de PTU. En caso de ejercer la opción de los dos párrafos anteriores, se tendría lo siguiente: un ingreso acumulable de \$ 1'350,000.00 que es la suma del dividendo más el ISR pagado por la sociedad pagadora del dividendo por la utilidad de la que proviene el mencionado dividendo, lo que origina un ISR en el país de \$ 405,000.00, pudiéndose acreditar contra dicho impuesto la cantidad de \$ 400,000.00 (\$ 350,000.00 de impuesto causado en el extranjero por la obtención de la utilidad de la que proviene el dividendo y los \$ 50,000.00 que se retuvieron en el extranjero por el pago del dividendo) por lo que se origina un pago adicional de ISR en México de \$ 5,000.00 por ser mayor el impuesto causado en México, que el que monto retenido en el extranjero, más \$ 135,000.00 por concepto de PTU, en su caso, lo que origina un desembolso total máximo de \$ 190,000.00, por lo que esta opción resulta más económica en la cantidad de \$ 205,000.00, cantidad que se incrementaría a \$ 245,000.00 si la sociedad residente en México no tuviera trabajadores a su servicio.*

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el 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. Este acreditamiento se hará en la proporción que le corresponda del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta. Dicha proporción se determinará multiplicando la proporción de la participación que en forma directa tenga el residente en México en la sociedad residente en el extranjero, por la proporción de participación en forma directa que tenga esta última sociedad en la sociedad en la que participe en forma indirecta el residente en México. Para que proceda dicho acreditamiento, la participación directa del residente en México en el capital social de la sociedad que

le distribuye dividendos, deberá ser de cuando menos un diez por ciento y 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. Sólo procederá el acreditamiento previsto en este párrafo, en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta y siempre que la sociedad residente en el extranjero se encuentre en un segundo nivel corporativo. La proporción del impuesto sobre la renta acreditable que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, se determinará en los términos del párrafo anterior.

#### RMF I.4.3.8.

Para efectuar el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, será necesario que la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación directa en su capital social, sea 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 y en el anterior, 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. La persona moral residente en México que efectúe el acreditamiento, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta a que se refiere el párrafo anterior, el monto del impuesto que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, por el que se vaya a efectuar el acreditamiento.

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 10 de esta Ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta 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 monto del impuesto acreditable a que se refieren el segundo y cuarto párrafos de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido.

Cuando la persona moral que en los términos del párrafo anterior 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.

Cuando una sociedad controlada tenga derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, calculará el monto máximo del impuesto acreditable de conformidad con lo dispuesto en este artículo. La sociedad controladora podrá acreditar el monto máximo del impuesto acreditable, contra el impuesto que conforme a esta Ley le corresponde pagar, en la participación consolidable a que se refiere el tercer párrafo de la fracción I del artículo 68 de esta Ley. Tratándose del acreditamiento a que se refiere el párrafo segundo de este artículo, la sociedad controlada deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que le hizo la distribución, correspondiente al dividendo o utilidad percibido.

El impuesto pagado en el extranjero con anterioridad a la incorporación a la consolidación, se podrá acreditar en cada ejercicio hasta por el monto del impuesto que le correspondería a la sociedad controlada en cada ejercicio, como si no hubiera consolidación.

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 177 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.

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.

Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación,

a los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero a que corresponda el impuesto.

Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero 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 I.2.1.1.

*El artículo 7 del RLISR señala el monto de impuesto pagado en el extranjero que puede acreditar un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país señalando, adicionalmente, que el impuesto pagado en el extranjero que no sea acreditable, no será deducible.*

*Por otro lado, el artículo 8 del mismo RLISR, señala la forma en que los residentes en México pueden acreditar el ISR de los dividendos provenientes de acciones extranjeras que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores, mientras que la regla II.3.1.1. de la RMF para 2012, menciona que la constancia que se debe expedir para los dividendos antes señalados, es la contenida en la forma oficial 37-A del Anexo 1.*

## FACTORES DE AJUSTE Y ACTUALIZACIÓN DE VALORES

**ARTÍCULO 7o.-** 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.

## **DEFINICIÓN DE PERSONA MORAL**

**ARTÍCULO 8o.-** 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.

*Es importante destacar que las asociaciones en participación son consideradas en los términos de este artículo como personas morales, no obstante de tratarse de entidades que no tienen una personalidad jurídica propia. De igual manera, resulta indispensable considerar que para efectos fiscales, la asociación en participación se encuentra definida en el Código Fiscal de la Federación, de una manera mucho más amplia que la contenida en la Ley General de Sociedades Mercantiles.*

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; asimismo, 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 alicuota 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, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero. Asimismo, 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 setenta por ciento 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 setenta por ciento de sus ingresos totales. Para los efectos de la determinación del porcentaje del setenta por ciento, 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 I.3.1.3.

*La regla I.3.1.1. de la RMF para 2009, disponía que las sociedades de ahorro y préstamo, durante el ejercicio 2009, formaban parte del sistema financiero. La regla I.3.1.3. de la RMF para 2012, establece que para determinar el 70% a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán los activos al último día del ejercicio inmediato anterior al ejercicio de que se trate o los ingresos totales obtenidos durante dicho ejercicio. Tratándose del primer ejercicio fiscal, se considerará el saldo promedio de los activos o ingresos totales. Dicho saldo promedio será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el mes de que se trate, dividida entre el número de meses del mismo periodo. Cabe destacar que a partir del 1 de enero del 2010, se incluyó al Banco de México como integrante del sistema financiero.*

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.

*La RMF para 2012, en su regla I.3.1.4. menciona que se considerarán como sociedades financieras de objeto múltiple de nueva creación, a las sociedades financieras de objeto múltiple que se constituyan conforme a la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito; a las personas morales que se transformen en sociedades financieras de objeto múltiple, y a las sociedades financieras de objeto múltiple que surjan con motivo de una fusión o escisión, sin que lo anterior sea aplicable a las arrendadoras financieras, a las empresas de factoraje financiero ni a las sociedades financieras de objeto limitado que se transformen en sociedades financieras de objeto múltiple.*

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 sociedades de inversión, a las sociedades distribuidoras de acciones de sociedades 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.

### CONCEPTO DE INTERESES

**ARTÍCULO 9o.-** 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.

RISR 11

*El artículo 11 del RLISR dispone que la pérdida que sufra el contribuyente por enajenación, amortización o reducción de bonos, obligaciones o cualquier título valor, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista o constituyan deuda pública, se considerará interés devengado a cargo.*

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.

RISR 71, RISR 72

*La cesión de derechos sobre ingresos por arrendamiento de inmuebles, se considera como una operación de financiamiento en la que las cantidades que se obtienen deben ser tratadas como un préstamo. El cedente debe acumular las rentas devengadas conforme al contrato aún cuando éstas se cobren por el cesionario. La diferencia entre las rentas y la contraprestación pagada por la cesión, tiene el tratamiento de interés. El importe del crédito o deuda generará ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos del Capítulo III del Título II de la LISR. No obstante que el artículo en comento señala que el RLISR establecerá algunos elementos para la determinación del ajuste anual por inflación de este tipo de operaciones, no se ha emitido dicha disposición reglamentaria, con la consecuente falta de certeza jurídica.*

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.

*El artículo 10 del RLISR señala el tipo de cambio que podrán utilizar las casas de cambio y centros cambiarios, para determinar las pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda.*

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

## **CÁLCULO DEL VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO**

**ARTÍCULO 9o-A.** Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 65, 70, 71 y 216-Bis de esta Ley, 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 46 de esta Ley.

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 se consideran cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.  
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 valuarán 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 actualizará 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 37 y 43 de esta Ley. 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.

En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se considerará como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los por cientos máximos de deducción autorizados en los artículos 39, 40 y 41 de esta Ley, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

- 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. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados y mercancías que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

#### RISR 91

En el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

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 conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se calcula el valor del activo.
- b) Valuando el inventario final 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 ejercicio de que se trate.

El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.

*En este artículo se establece la mecánica para determinar el valor del activo en el ejercicio de que se trate, para los efectos de lo dispuesto en los artículos 65, 70, 71 y 216-Bis de la propia LISR, relativos a los requisitos para consolidar, causas que obligan a desconsolidar, desconsolidación por desincorporación de controladas y maquiladoras que cumplen con las disposiciones sobre determinación de precios por operaciones con partes relacionadas, respectivamente.*

## TÍTULO II

### DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

#### TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS MORALES

**ARTÍCULO 10.-** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28 %.

## **DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA 2010**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las disposiciones siguientes:

- I. Para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, se estará a lo siguiente:
  - a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30 %.
  - b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4286.
  - c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4286.
  - d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00 % se aplicará la reducción del 30.00 %.
- II. Para el ejercicio fiscal de 2013, se estará a lo siguiente:
  - a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29 %.
  - b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4085.
  - c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4085.
  - d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00 % se aplicará la reducción del 27.59 %.

*El incremento a las tasas aplicables a personas morales, tendrá una repercusión importante en la competitividad de las empresas a nivel internacional*

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. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, 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.

RISR 12, RISR 12-A

*Los contribuyentes del ISR podrán disminuir, de su utilidad fiscal, el monto de la PTU, conforme al Art. 123 constitucional. No obstante, la*

*redacción se presta a confusión en el sentido de que si la disminución de la PTU se disminuye de la Utilidad Fiscal, entonces la misma no corresponde a una partida deducible, sino a un concepto distinto. Es importante mencionar que el Ejecutivo en su iniciativa de reformas para 2007 enviada al Congreso de la Unión, señaló que la disminución de la PTU de la utilidad fiscal se da con el propósito de no afectar la base para la determinación de la citada PTU y, con ello, el espíritu de dicho derecho laboral, derivado de la inequidad que representaría disminuir de la propia base para la PTU el referido monto.*

*Adicionalmente, el art. 12 A del RLISR establece que cuando la PTU pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se considerará pérdida fiscal; siempre que los ingresos sean mayores a las deducciones, ya que de lo contrario resultaría una pérdida fiscal a la cual se le tendría que adicionar la PTU pagada en el ejercicio en los términos del art. 61 de esta Ley.*

- 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.

*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 6 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 11 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 11.*

*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 la fracción III del Artículo Octavo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007 y que entró en vigor a partir del 1º de enero de 2008.*

Como ya es costumbre, año con año se incluyen en la Ley de Ingresos diversos acreditamientos, mismos que se muestran en el siguiente cuadro:

<b>Tipo de acreditamiento</b>	<b>Fundamento</b>	<b>Comentario</b>
Gastos por el uso de carreteras de cuota	Artículo 16, rubro A, fracción V, de la LIF 2012. Regla 1.11.5 de la RMF 2012.	Exclusivamente al transporte terrestre público y privado, acreditable hasta un 50 % contra ISR inclusive en pagos provisionales en los que se realiza el gasto.
IEPS pagado por transportistas al adquirir diesel para consumo final	Artículo 16, rubro A, fracción IV, LIF 2012. Regla 1.11.4 de la RMF 2012.	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
IEPS pagado por adquirir diesel para consumo final, aplicable a personas físicas con actividades empresariales	Artículo 16, rubro A, fracción I, de la LIF 2012.	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

Por último, la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo contempla la posibilidad de acreditar una cantidad equivalente al impuesto pagado por este concepto contra el monto que resulte a cargo del contribuyente en el pago provisional del impuesto sobre la renta en el mes de que se trate, de ser mayor el primero, la diferencia se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta retenido en ese mismo mes.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

## **IMPUESTO POR DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS**

**ARTÍCULO 11.-** 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 10 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 que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de

esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

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 1.2658 y considerar la tasa a que se refiere dicho párrafo con la reducción del 25.00 % señalada en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

*El párrafo anterior tiene por objeto reconocer en la determinación del impuesto sobre dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales a que se refiere dicho párrafo, la reducción de impuesto que les confiere el penúltimo párrafo del art. 81 de la Ley.*

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 89 de esta Ley.

*Tanto en los casos de dividendos en acciones como en los casos de dividendos o utilidades distribuidos, que se reinviertan en la suscripción y pago de un aumento de capital de la misma persona moral, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o utilidad se considerará percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del art. 89 de la 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 esta Ley.

*Conforme al párrafo que nos ocupa, no se pagará el impuesto por los dividendos o utilidades distribuidos que provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), toda vez que dichos dividendos o utilidades ya pagaron el ISR corporativo.*

*Conforme a la fracción XLV del Art. Segundo del Decreto publicado en el DOF el 1° de enero de 2002, por el que se expidió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a Disposiciones Transitorias de dicha Ley, el saldo de la CUFIN, sólo podrá disminuirse una vez que se haya agotado el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) que hubiesen constituido los contribuyentes conforme al Art. 124-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, debiendo pagar los contribuyentes que distribuyan dividendos o utilidades provenientes de dicha cuenta, el impuesto que se hubiere diferido.*



El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 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 quinto 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.

*Este esquema de acreditamiento reconoce que un dividendo "contable" (utilidad que no generó saldo en la CUFIN) podría traer un doble gravamen: primero, al pagar el dividendo, y segundo, al generar el resultado fiscal correspondiente; ya que dicho acreditamiento se limita al ejercicio en que se pague el impuesto y a los dos siguientes, por lo tanto si en dicho periodo el citado impuesto no se acredita existirá doble gravamen.*

*Es importante señalar que el impuesto pagado al que hace referencia este art., también se podrá acreditar contra el IETU siempre que el IETU determinado corresponda al ejercicio en el que se pagó dicho impuesto.*

- II. Para los efectos del artículo 88 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 0.3889.

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 165 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 10 de esta Ley. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.

*El sentido de este párrafo es definir la responsabilidad, para quien distribuya dividendos o utilidades, de efectuar el cálculo y pago del mismo; así como, precisar que se considera un impuesto definitivo.*

*Es importante precisar que el impuesto a que se refiere el párrafo anterior también se determinará sobre una base piramidada en los términos del art. 165 de la esta Ley.*

## **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; asimismo, 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 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 como lo señalamos anteriormente, 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.*

Para los efectos del párrafo anterior, se deberá nombrar un representante legal que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 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, salvo en el caso de que dicha persona moral presente un dictamen formulado por contador público registrado en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables.

*Es válido que la Ley conceda valor probatorio al dictamen que formula un Contador Público, al grado de que elimine la responsabilidad del representante de la sociedad que pierde su residencia fiscal en México.*

## **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.

Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso y acreditarán en esa proporción el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley.

*Atendiendo a que el fideicomiso es una figura legal contractual que se ha visto como un vehículo para diversas actividades, incluidas las empresariales, su uso se ha extendido en años recientes.*

*La Ley del Impuesto Sobre la Renta regula diversos aspectos fiscales de las actividades empresariales que se realizan a través de un fideicomiso, pero reconociendo que el contribuyente es precisamente el o los fideicomisarios del mismo (o, en su defecto, el fideicomitente) y no el fideicomiso por sí mismo, de tal manera que los pagos provisionales se efectúan por el fideicomiso, pero siempre por cuenta del conjunto de los fideicomisarios. De igual manera, el fideicomiso tiene la obligación de determinar el resultado o pérdida fiscal que haya resultado de las actividades realizadas a través del mismo, pero no tiene la obligación de presentar la declaración anual, ya que el resultado fiscal que a cada fideicomisario le corresponda, será acumulada, precisamente por cada uno de los fideicomisarios en la declaración anual que cada uno de ellos les correspondan. Adicionalmente, la disposición en comento no permite que las pérdidas fiscales que se generen por realizar operaciones empresariales a través de fideicomiso se puedan distribuir a los fideicomisarios ya que dichas pérdidas fiscales se limitan a que sean aplicadas contra las utilidades fiscales que genere el mismo fideicomiso, excepto cuando existan pérdidas pendientes de disminuir a la fecha en que se extinga el fideicomiso ya que en este caso si podrán deducir dichas pérdidas los fideicomisarios hasta por el monto de sus aportaciones que no recuperen por la extinción de dicho fideicomiso, esto último de conformidad con el siguiente párrafo.*

Cuando haya pérdidas fiscales pendientes de disminuir al extinguirse el fideicomiso, el saldo actualizado de dichas pérdidas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlo en el ejercicio en que se extinga el fideicomiso hasta por el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual.

Para los efectos del párrafo anterior, la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

*Se establece que la fiduciaria lleve una CUCA por cada fideicomisario, en la que se deberán registrar las aportaciones de cada uno de ellos.*

Las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolsos de capital aportado hasta que se recupere dicho capital y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas.

*Se le dará el tratamiento de reembolsos de capital a las entregas ya sean en efectivo o en bienes provenientes del fideicomiso que haga la fiduciaria a los fideicomisarios hasta que recuperen el capital aportado al fideicomiso y, por lo tanto disminuirán el saldo de la CUCA de cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote dicho saldo.*

Para los efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien de que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. El fideicomitente que aporte los bienes a que se refiere este párrafo no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades.

*Para determinar la utilidad o pérdida del ejercicio fiscal del fideicomiso se podrán deducir los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando este a su vez sea fideicomisario y no reciba contraprestación alguna, considerando para ello el costo de adquisición el MOI actualizado no deducido o el costo promedio por acción, según sea el caso que se tengan los fideicomisarios a la fecha de la aportación. En dicho caso la deducción de los bienes aportados afecta el resultado fiscal del fideicomiso y, por lo tanto el fideicomitente que aporte dichos bienes no podrá deducirlos para evitar la doble deducción.*

Cuando los bienes aportados al fideicomiso a los que se refiere el párrafo anterior se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, los mismos se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de esta Ley. En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 90 de esta Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

#### RISR 9

Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física residente en México, considerará como ingresos por actividades empresariales la parte del resultado o la utilidad fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que le corresponda de acuerdo con lo pactado en el contrato.

*Se precisa que si alguno de los fideicomisarios es persona física residente en México también deberá considerar como ingresos por actividades empresariales la parte del resultado o utilidad fiscal que*

*obtenga el fideicomiso de acuerdo a lo que se haya pactado en el contrato.*

Se considera que los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios tienen establecimiento permanente en México por las actividades empresariales realizadas en el país a través del fideicomiso y deberán presentar su declaración anual del impuesto sobre la renta por la parte que les corresponda del resultado o la utilidad fiscal del ejercicio derivada de dichas actividades.

En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

### **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, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá 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 el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

#### RISR 9

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 110 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 I.3.3.3.6. de la RMF para 2012 señala que tratándose de contribuyentes que hayan optado por acumular los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, para efectos de determinar el coeficiente de utilidad aplicable para los pagos provisionales del*

*ejercicio fiscal de 2012, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2011, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal, adicionada o reducida, según sea el caso, con el importe de la deducción inmediata. Asimismo, cabe señalar que esta opción, únicamente, aplicará cuando se calcule el coeficiente con datos de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 ó 2011.*

- 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 110 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.

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.*

- III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 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 58 de la misma.

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, los ingresos y, en su caso, el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, 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.

#### RISR 2

*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.

### **REGLAS PARA DETERMINAR LOS PAGOS PROVISIONALES**

**ARTÍCULO 15.-** Los contribuyentes, para determinar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 14 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

- I. 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.

#### RISR 12



- II. 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 del artículo 14 de esta Ley 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 12-B

*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.*

*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.*

## **PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS**

**ARTÍCULO 16.-** Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

- I. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:
  - a) Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su

distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.

*Es importante recordar que los ingresos por dividendos provenientes de personas morales residentes en México, no son acumulables para efectos del ISR., por lo tanto deben adicionarse en la determinación de la base para el pago de la PTU. En el caso de los ingresos por dividendos provenientes de personas morales residentes en el extranjero, son acumulables para efectos del ISR y por lo tanto, ya no deberán considerarse de acuerdo a este inciso.*

- b)** Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

*De lo anterior se desprende que el control de las utilidades o pérdidas cambiarias en los términos de este inciso así como del inciso d de la fracción II de este mismo art. puede implicar un control y análisis exhaustivo de cada una de las partidas que generan esa utilidad o pérdida según sea el caso, con la consecuente complejidad y trabajo que ello requiera. Tal vez debiera evaluarse la posibilidad de que las utilidades cambiarias a considerar fueran las mismas y en los mismos tiempos establecidos para efectos del Impuesto Sobre la Renta. No obstante lo anterior, es importante señalar que siempre el estar en posibilidad de diferir el momento en el que las utilidades cambiarias deben ser consideradas para efectos de la PTU, puede implicar una oportunidad para el contribuyente; sin embargo, tal vez la misma debiera establecerse de forma opcional y no obligatoria, mas no así las pérdidas cambiarias, ya que sería en contra de los intereses de los contribuyentes.*

- c)** La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

- II.** Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

- a)** El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.
- b)** La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los

señalados en los artículos 39, 40 o 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.

- c) El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.
- d) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 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.

*Esta disposición es acorde con la disminución de la PTU de la utilidad fiscal, para efecto del cálculo del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio, tal y como fue comentado en el Art. 10.*

## **CONTRIBUYENTES SUJETOS A UN PROCEDIMIENTO DE CONCURSO MERCANTIL**

**ARTÍCULO 16-BIS.** 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.

*Este Art., en primer lugar otorga la opción de disminuir de las pérdidas fiscales pendientes de deducir, las deudas que les hayan sido perdonadas por sus acreedores, siempre que se encuentren dentro de los supuestos que el mismo Art. 16-Bis establece. De esta manera, opcionalmente, podrán no acumularse los ingresos provenientes de las deudas perdonadas, sino disminuirse de las pérdidas fiscales aún no deducidas, con el beneficio adicional de que si las deudas perdonadas exceden el monto de las pérdidas fiscales no amortizadas, la diferencia no se considerará ingreso acumulable.*

*Si bien es cierto que esta disposición establece una ventaja opcional a los contribuyentes que se encuentren en los supuestos establecidos, consideramos que resulta in equitativo que el mismo beneficio no se otorgue a los contribuyentes que no tengan pérdidas fiscales acumuladas pendientes de deducir, ya que ellos, en todos los casos, deberán acumular el 100 % del ingreso que obtengan por las deudas perdonadas.*

*En Disposición Transitoria, se establece que lo dispuesto por el Art. en comento, no será aplicable tratándose de las deudas perdonadas y que no sean acumulables por cumplir ciertos requisitos y condiciones establecidas en la fracción XLVI del Art. Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2002.*

## **CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS**

### **INGRESOS ACUMULABLES**

**ARTÍCULO 17.** 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.

RISR 18-A

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 reevaluación 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. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.

*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, el artículo 18-A del RLISR señala que **no se considerarán ingresos acumulables los depósitos recibidos por el arrendador**, cuando éstos tengan como finalidad exclusiva garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato de arrendamiento y sean devueltos al finalizar el contrato; no obstante, cuando los depósitos se apliquen al cumplimiento de cualquier obligación derivada del contrato de arrendamiento, el monto aplicado será considerado como ingreso acumulable para el arrendador en el mes en que se apliquen.*

*También aclara que ciertas partidas, a pesar de que representan un incremento en el patrimonio de la persona moral y, por lo tanto, bajo el concepto doctrinal antes comentado, podrían ser consideradas como ingresos, no deben identificarse como tales, para evitar que se vean afectadas por el impuesto.*

*Asimismo, se precisa que los ingresos por dividendos que se perciban de **otras personas morales residentes en México** no serán acumulables, ya que bajo la estructura de la Ley, dichas partidas quedan gravadas en la empresa que los distribuye y, por lo tanto, de ser considerados como acumulables volverían a causar el impuesto en la persona moral que los percibe.*

## MOMENTO EN QUE SE PERCIBE EL INGRESO

**ARTÍCULO 18.** Para los efectos del artículo 17 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:

RISR 13, RISR 17, RMF I.3.2.3.

- a) Se expida el comprobante 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 República en Materia Federal (CC), debemos precisar que en el caso de la 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, solamente 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.

RMF I.3.2.4.

*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 CC considera exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Es decir, que para efectos del ISR 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.*

*En este punto, consideramos que el anticipo es técnicamente una deuda al referirse a operaciones que aún no han quedado formalizadas en*

*alguno de sus elementos esenciales. No obstante, entendemos que esta situación, puede obedecer al abuso de este tipo de transacciones que se habían venido realizando por los contribuyentes, al pretender tratar como una deuda verdaderos pagos a cuenta de futuras entregas de bienes; por lo que se asume que los mismos deben ser acumulables.*

*Derivado de lo anterior, en nuestra opinión el anticipo recibido de clientes realmente no debiera ser un ingreso. Sin embargo, es importante señalar que para estar en presencia de un verdadero anticipo, el pago del mismo debe darse previo a la celebración del contrato correspondiente, pues de lo contrario ya no podemos hablar de un anticipo, sino de un pago a cuenta del precio. A manera de ejemplo podemos señalar que si se hace una entrega de dinero relacionada con la celebración futura de un contrato de compra-venta de bienes, sobre los cuales no se ha definido precio o no se ha identificado el bien, en ese caso se podría hablar de un verdadero anticipo que no debería representar un ingreso acumulable.*

*Cabe señalar que la regla I.3.2.4. de la RMF para 2012, establece una opción para acumular en forma diferida los ingresos por cobrar total o parcialmente, el precio o la contraprestación pactada o por concepto de 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 los extremos de la misma, acumular sus ingresos hasta el momento en 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 de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

#### RISR 13

*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 devengan, día con día, conforme se otorga el uso o goce temporal de los bienes.*

*Cabe señalar que mediante el artículo 13 del RLISR, se otorga la opción, para los efectos de las fracciones I y II del artículo en comento, 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, las que se consignan en los comprobantes que se expidan o las que efectivamente se cobren en el periodo de que se trate, lo que suceda primero, 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 al artículo 15 del CFF, 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 terminales 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 terminales que pueden adoptarse en este tipo de contratos 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 venía haciendo.*
- 3) *A participar con la arrendadora financiera en el precio de la venta de los bienes a un tercero.*
- 4) *Otras opciones terminales que mediante disposiciones generales autorice la SHCP.*

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

*El artículo 14 del CFF señala que se considera enajenación a plazo, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiere más del 35 % del precio para después del sexto mes y el plazo pactado excede de doce meses; para estos efectos se establece que se*



*consideran operaciones efectuadas con público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes simplificados a que se refiere este ordenamiento.*

*Conforme a lo dispuesto por el aludido artículo 14 del CFF, mismo que fue modificado para el 2012, las operaciones que celebren los contribuyentes con personas que requieran de comprobantes fiscales que no sean simplificados no podrán sujetarlas al sistema de ventas en abonos o en parcialidades, toda vez que no se estarían realizando con el público en general.*

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o 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.

#### RISR 14

*Los requisitos para el segundo y posteriores cambios de las opciones referidas, antes de los cinco años, están establecidos por el artículo 14 de su Reglamento.*

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, 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.

#### RISR 54

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

#### RISR 54

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 XVI del artículo 31 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 31 fracción XVI de la misma Ley.*

*La antes mencionada fracción XVI del artículo 31 de la Ley, 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 46 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 la que los deudores deben cancelar, para efectos del mencionado ajuste anual por inflación acumulable o deducible, las deudas que se consideraron como 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 sólo 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 XVI del artículo 31 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 de 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**

**ARTÍCULO 19.** 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.

RISR 15, RISR 16, RISR 17, RISR 18

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.

RISR 17

### **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 en tanto 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 ajustan de acuerdo con las variaciones de precio sufridas.*

### **Contratos 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 así 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**

*Aun 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, los constructores 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 en 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 periodo 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 18 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 (mueble) 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 emitirlos o que su periodicidad de emisión sea superior a tres meses, deberán considerar acumulable el valor del avance trimestral. En el artículo 16 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 17 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 15 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 el artículo 19 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 20.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

RMF I.3.2.13

*Este artículo señala de manera enunciativa más no limitativa otro tipo de ingresos, además de los señalados en el artículo 17 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.*

*Así, el artículo 91 de la LISR 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.*

*En los artículos 86-XV, 106 y 215, 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.*

*El CFF en su artículo 55 contiene las causales que pueden dar lugar a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, el valor de los actos, actividades o activos. En los artículos del 59 al 62 del mismo ordenamiento, se contienen las presunciones que la autoridad puede formular y los medios en los que los fundamentará, respecto de los ingresos del contribuyente.*

- 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 RCFE 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 SEP.*

*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 de avalúo del bien de que se trate</i>	<i>60,000</i>
<i>Monto original de la inversión (Diciembre 2005)</i>	<i>120,000</i>
<i>Menos:</i>	
<i>Deducción realizada de diciembre de 2005 a diciembre de 2009</i>	<i><u>80,000</u></i>
<i>Igual:</i>	
<i>Saldo por deducir</i>	<i>40,000</i>
<i>Por:</i>	



<i>Factor de actualización</i>	<u>1.2010</u>
<i>Igual:</i>	
<i>Saldo por deducir actualizado</i>	<u>48,040</u>
<i>Igual:</i>	
<i>Ganancia determinada</i>	11,960

### III. Derogada

- IV. 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.*

- V. 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 37 de la LISR dispone que cuando los contribuyentes enajenen 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, es decir, precio de venta del activo fijo menos el saldo pendiente de deducir actualizado.*

*Por su parte, el SAT dio a conocer el criterio no vinculativo "02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo", mismo que señala que para acumular la ganancia cuando se enajenen bienes de activo fijo, la LISR establece que la misma consiste en la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Por ello, pretender interpretar la Ley en el sentido de que para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, el contribuyente debe acumular la ganancia antes referida y, deducir nuevamente el saldo pendiente de depreciar de dichos bienes, constituye una doble deducción que contraviene lo dispuesto en las disposiciones fiscales, dado que éstas deben restarse una sola vez.*

*En el artículo 21 de la 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 167 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 en favor de la fusionante; ii) la incorporación de los socios de las sociedades que desaparecen en la fusionante y; 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 de 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".*

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

*Los contribuyentes que deduzcan créditos incobrables en los términos del artículo 31, fracción XVI 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 43 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 periodo 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.*

- VIII.** 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.

- IX.** Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

RISR 49

- X.** 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.

#### RMF 1.3.2.5

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 aquéllos 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.*

- XI.** El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 46 de esta Ley.

*Como se señala en los comentarios al artículo 46 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.*

- XII.** 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 86-A 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 aquél 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.*

## **GANANCIA EN ENAJENACIÓN DE TERRENOS Y OTROS BIENES**

**ARTÍCULO 21.-** 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 9o. de la misma, 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.

RISR 19,

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 certificados de depósito de bienes o 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 19 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 22.-** En el caso de operaciones financieras derivadas, se determinará la ganancia acumulable o la pérdida deducible, conforme a lo siguiente:

RISR 20, RMF I.2.1.6.

- 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 u 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.

RMF I.3.2.7.

- 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.

RMF I.3.2.6.

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 46 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 con lo establecido en el artículo 46 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.

RMF I.3.5.5., RMF I.3.15.13.

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.

RISR 9

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.



*En los últimos años, empresas e instituciones mexicanas iniciaron una mayor participación en los mercados financieros internacionales, lo que implica una posibilidad para la obtención de: i) mejores rendimientos de las inversiones; ii) costos más bajos en la obtención de créditos; iii) mejor liquidez, etc. Sin embargo, esta posibilidad también conlleva riesgos, toda vez que las tasas de interés, el precio de mercancías, el tipo de cambio de las monedas, etc., se sujetan a fluctuaciones. Desafortunadamente, los modelos existentes para pronosticar el comportamiento que en un tiempo determinado tendrán tales variables, además de ser complejos, son imprecisos, es decir, las variables pronosticadas finalmente no corresponden, en muchos casos, a las condiciones reales del mercado.*

*Derivado de lo anterior, puede resultar de alto riesgo el que una compañía incurra en los mercados sin tener una cobertura (protección contra el riesgo a variaciones).*

*Ante esta incertidumbre, en las últimas décadas los diversos participantes han buscado métodos para administrar estos riesgos, surgiendo como una nueva tecnología, a lo que se ha denominado administración de riesgos.*

*Así pues, la administración de riesgos se identifica, en su origen, con operaciones de cobertura, esto es, con la adquisición de protección contra un movimiento adverso de un precio, tasa de interés o tipo de cambio, no obstante, este tipo de operaciones también se han utilizado con fines especulativos.*

*En México, la administración de riesgos es una materia relativamente novedosa, tan es así que nuestras autoridades financieras (Comisión Nacional Bancaria y de Valores) sólo han emitido disposiciones para regular un número reducido de este tipo de operaciones (coberturas cambiarias, Warrants y otros). Este fenómeno también se ha presentado en materia impositiva, cuando en la Ley del ISR y en el CFF se incorporaron disposiciones para regular este tipo de operaciones, a las cuales se ha denominado para efectos de Impuesto Sobre la Renta Operaciones Financieras Derivadas (OFD).*

*Adicionalmente, en el artículo 16-A del CFF se definen los distintos tipos de OFD, así como la clasificación de OFD de deuda y de capital. En la regla 1.2.1.6. de la RMF para 2012 se describe dicha clasificación por medio de OFD específicas, por ejemplo las de cobertura cambiaria de corto plazo, warrants, futuros extrabursátiles y otros.*

*Ahora bien, por lo que hace a las OFD de capital, a continuación comentaremos las características básicas de algunos de estos instrumentos de cobertura, con la única finalidad de poder analizar la aplicación del presente artículo.*

## **I.- Títulos opcionales “Warrants”**

### **I.1 Características**

*Los Warrants son títulos que otorgan a su tenedor (quien adquiere), a cambio del pago de una prima de emisión que es percibida por el emisor (quien emite el título), alguno de los siguientes derechos, según sea la variante:*

- a) Comprar o vender al emisor del documento un número determinado de acciones o grupo de acciones a las que se encuentran referidos (acciones de referencia).*
- b) Recibir del emisor una determinada suma de dinero resultante de la variación de un índice de precios (índice de referencia) y un cierto precio (precio de ejercicio), a cuyo diferencial se le ha denominado valor intrínseco.*

*Atendiendo a los derechos que los títulos otorguen, existirán dos tipos diferentes, cuyas características básicas son las siguientes:*

#### **Warrants de compra “Call”**

*Estos títulos otorgan a su tenedor algunos de los siguientes derechos:*

- a) Adquirir del emisor las acciones de referencia.*
- b) Recibir del emisor una suma de dinero que resulte de la diferencia positiva entre el precio corriente de mercado de las acciones de referencia y el precio de ejercicios (valor intrínseco).*
- c) Recibir del emisor la suma de dinero que resulte de la diferencia positiva entre el valor de mercado y del índice de referencia, expresado en términos monetarios, y el precio de ejercicio.*

#### **Warrants de ventas “Put”**

*En estos casos, los derechos que el título puede otorgar son:*

- a) Vender al emisor las acciones de referencia.*
- b) Recibir del emisor una suma de dinero que resulte de la diferencia positiva, entre el precio de ejercicio y el precio corriente de mercado de las acciones de referencia (valor intrínseco).*
- c) Recibir del emisor la suma de dinero que resulte de la diferencia positiva entre el precio de ejercicio y el valor de mercado del índice de referencia expresado en términos monetarios.*

*Adicionalmente y, atendiendo a la forma en que los títulos opcionales sean liquidados, éstos se clasificarán en:*

#### **Warrants liquidables en especie**

*Se denominan así, cuando los títulos se liquiden haciendo entrega (transmisión de propiedad) de las acciones de referencia. Esto es, que en caso de que el tenedor ejerza el derecho (opción) conferido en el título, este será líquido haciendo entrega de las acciones de referencia a cambio del precio de ejercicio (contraprestación).*

**Warrants liquidables en efectivo**

*Reciben este nombre cuando el título sea liquidable mediante el pago de una suma de dinero determinable (valor intrínseco), es decir, que en estos casos no existe entrega de las acciones de referencia, por tanto, no hay una transmisión de propiedad de las mismas.*

*Como podrá observarse, tanto los Warrants de compra (Call) como los de venta (Put) pueden ser liquidables en especie o en efectivo, características que deben señalarse previamente en el acta de emisión.*

*Por otra parte, la cláusula segunda de la referida circular establece que los Warrants, sólo podrán emitirse referidos a acciones emitidas por sociedades registradas en la Bolsa Mexicana de Valores, o a índices de precios accionarios reconocidos por la bolsa en cuestión, elementos a los cuales se les denomina en su conjunto como valores de referencia.*

*Participantes en una operación de Warrants:*

**El emisor**

*Persona que emite el título (Warrant) y que se obliga a liquidarlo según los términos establecidos (efectivo o especie).*

*Se aclara que las sociedades anónimas sólo podrán emitir Warrants referidos a sus propias acciones, siempre y cuando éstas correspondan a las categorías de alta, mediana o baja bursatilidad.*

**El tenedor**

*Titular del derecho que confiere el Warrant, pudiendo tener esta característica las personas físicas o morales, ya sean de nacionalidad mexicana o extranjera.*

**Conclusiones**

*Podemos decir que un Warrant es un título de crédito que representa, única y exclusivamente, el derecho que tiene su tenedor para adquirir o enajenar al término del plazo establecido (fecha de ejercicio) las acciones a que se encuentren referidas (liquidable en especie), o bien, a recibir o pagar la diferencia positiva que exista a la fecha de ejercicio entre el precio de ejercicio acordado al inicio de la operación y el valor que las acciones de referencia tengan a esa fecha en el mercado (liquidable en efectivo).*

*Es importante aclarar que en el evento de que el tenedor ejerza el derecho a adquirir las acciones (Warrant de compra; Call), la adquisición de las mismas representa una operación independiente, toda vez que se estará en presencia de una compra de acciones por parte del tenedor, debiendo pagar por las mismas el precio previamente acordado (precio de ejercicio). Esto es, que el costo de la prima pagada por la adquisición del Warrant sólo representa el precio que se tiene que pagar por el derecho adquirido (derecho de opción, de elegir), mas no el precio que, en su caso, se pagará por las acciones. Por tanto, el costo total de adquisición de las acciones estará*

*representado por la suma del importe de la prima pagada por la compra del Warrant más el precio pagado por las acciones.*

*Tratándose de un Warrant de venta (Put) y, en caso de que su tenedor ejerza el derecho adquirido (venta de las acciones), éste estará en presencia de una enajenación de acciones, por la cual, cobrará la cantidad previamente acordada (precio de ejercicio), de tal suerte que el ingreso total por la venta de las acciones será la suma de la prima cobrada por la venta del Warrant más el importe en que vendió las acciones.*

*Por lo que respecta a los Warrants liquidables en efectivo, es preciso señalar que en estos eventos no existe una compra o venta de acciones, sino que en su caso, sólo se pagan las partes del diferencial existente entre el precio de ejercicio pactado al inicio de la operación y el valor que tales acciones tengan en el mercado a la fecha de ejercicio (valor intrínseco).*

*Una característica básica de los instrumentos de cobertura radica en el hecho de que al tener tal finalidad, una de las partes que intervienen en la operación gana y la otra pierde por igual cantidad.*

*Por último, es importante señalar que este tipo de títulos (Warrants) pueden ser objeto de operaciones en el mercado secundario, es decir, de posteriores operaciones de compra-venta antes de su vencimiento, tal sería el caso de que el titular original de un Warrant (tenedor primario) decidiera enajenar su derecho a un tercero en determinada cantidad, para que éste último sea, finalmente, quien decida o no ejercer el derecho. En estos casos, el tenedor primario registrará una utilidad o pérdida en la venta del Warrant si el precio en que lo revendió fue mayor o menor, respectivamente, al importe de la prima que pagó al emisor.*

## **I.2 Tratamiento fiscal**

*Como quedó señalado con anterioridad, existen Warrants de compra Call o de venta Put, los que a su vez pueden ser liquidables en efectivo o en especie, cuyos adquirentes son personas físicas o morales residentes o no en el territorio nacional, de ahí que el tratamiento fiscal aplicable a cada supuesto es diferente. El artículo que se comenta es aplicable para el caso de personas morales contribuyentes del Título II, razón por la cual, sólo se hará referencia al tratamiento que el mismo contempla.*

### **Definición**

*Habiendo expuesto brevemente las características de los Warrants, resulta accesible entender la definición que de las OFD se contiene en el artículo 16-A del CFF que a continuación se señala:*

*Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:*

- I.** *Aquellas en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar a futuro*

*mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes fungibles que cotizan en mercados reconocidos, a un precio establecido al celebrarlas, a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes al momento del vencimiento de la operación derivada; o bien, el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.*

- II.** *Aquellas referidas a un indicador o a una canasta de indicadores, de índices, precios, tasas de interés, tipo de cambio de una moneda, u otro indicador que sea determinado en mercados reconocidos, en las que se liquiden diferencias entre su valor convenido al inicio de la operación y el valor que tengan en fechas determinadas.*
- III.** *Aquellas en las que se enajenen los derechos u obligaciones asociados a las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores, siempre que cumplan con los demás requisitos legales aplicables.*

*Se consideran OFD de deuda, aquellas que estén referidas a tasa de interés, títulos de deuda o al Índice Nacional de Precios al Consumidor; asimismo, se entiende por operaciones derivadas de capital, aquellas que estén referidas a otros títulos, mercancías, divisas o canastas, o índices accionarios; las operaciones financieras derivadas que no se encuadren dentro de los supuestos a que se refiere este párrafo, se considerarán de capital o de deuda atendiendo a la naturaleza del subyacente.*

*En resumen, se entiende por operaciones financieras derivadas, aquellas en las cuales una de la partes (tenedor) adquiere el derecho o la obligación a adquirir o enajenar a futuro (valores de referencia) que cotizan en mercados reconocidos a un precio establecido al celebrarlas (precio de ejercicio) o a recibir o pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes a su vencimiento (valor intrínseco, en caso de operaciones liquidables en efectivo).*

*Habiendo expuesto tanto las características de este tipo de operaciones, como su clasificación fiscal, a continuación comentaremos su tratamiento, según se establece en cada una de las fracciones de este artículo, no sin antes señalar que, para este tipo de instrumentos la Ley prevé que las utilidades o pérdidas que se deriven de las mismas deberán reconocer los efectos de la inflación, de tal suerte que lo que se pretende es acumular o deducir una utilidad o pérdida, acorde con la realidad.*

#### **fracción I (Liquidaciones en efectivo)**

*Esta fracción regula las OFD de capital que son liquidables en efectivo (Warrant liquidable en efectivo) y establece que para estos casos, según se trate del emisor o tenedor –primario o secundario–, se deberá determinar la utilidad o pérdida acumulable o deducible, según sea el caso, restando al importe de la liquidación (valor intrínseco) el monto*

de la prima cobrada o pagada –a valores actualizados-, según se trate, tal y como se muestra en el siguiente ejemplo hipotético, en el que se asume que a la fecha de ejercicio la diferencia entre el valor de mercado de las acciones y el precio de ejercicio establecido fue favorable para el tenedor y, por tanto, el emisor tuvo que liquidar a éste el valor intrínseco.

<b>CONCEPTO</b>	<b>EMISOR</b>	<b>TENEDOR</b>
Importe de la liquidación pagada o cobrada, según sea el caso (valor intrínseco)	(1,000)	1,000
<i>Menos:</i>		
Importe actualizado de la prima cobrada o pagada, según sea el caso	800	(800)
(Pérdida) deducible o utilidad acumulable, según sea el caso	(200)	200

#### **fracción II (Liquidaciones en especie)**

Esta fracción regula las OFD de capital liquidables en especie (Warrants liquidables en especie), al señalar que en estos casos se considerará que existe una enajenación o adquisición de títulos (acciones) según se trate del emisor o tenedor, respectivamente, debiendo considerar el emisor como precio de la venta, el importe de la liquidación (precio de ejercicio) adicionado de la cantidad inicial que haya percibido (prima). Por contra parte, el tenedor deberá considerar que tales títulos (acciones) se adquirieron en el monto que resulte de sumar el importe que pagó al inicio (prima, en caso de ser tenedor primario, o precio de compra del Warrant, en caso de haberlo adquirido en el mercado secundario) y la cantidad liquidada al final (precio de ejercicio).

En la operación descrita resulta claro que el emisor del título (Warrant para nuestros efectos) está en presencia de una enajenación de acciones, sin embargo, es de observarse que esta fracción, en específico, no regula la manera en que dicho emisor (enajenante) deberá determinar la ganancia o pérdida fiscal por la venta de las acciones, toda vez que en la misma únicamente se precisa que, de ejercerse el derecho conferido por el titular del Warrant, se entenderá que hay una enajenación y, por otra parte, el precio de la misma. Esta situación la consideramos acertada, ya que los artículos 24 y 25 de la Ley regulan la mecánica que el emisor del Warrant deberá determinar la ganancia o pérdida fiscal por la venta de las acciones.

Ejemplificando lo anterior, y asumiendo que el titular del Warrant ejerce el derecho (compra de acciones), se tendría lo siguiente:

<b>CONCEPTO</b>	<b>EMISOR</b>	<b>TENEDOR</b>
<i>Importe de la liquidación cobrada o pagada, según sea el caso (precio de ejercicio)</i>	2,000	2,000
<i>Más:</i>		
<i>Importe actualizado de la prima cobrada o pagada, según sea el caso</i>	300	300
<i>Precio de venta de las acciones, o costo de adquisición, según sea el caso</i>	2,300	2,300
<i>Menos:</i>		
<i>Costo fiscal de las acciones (artículos 24 y 25)</i>	1900	
<i>Utilidad acumulable</i>	400	

### **fracción III (Venta de Warrants, mercado secundario)**

*Al hablar de las características de los Warrants, se comentó que los mismos, por el hecho de ser títulos de crédito, pueden ser objeto de operaciones de compra-venta en el mercado secundario, es decir, que el primer adquirente del Warrant procede a su posterior enajenación, obvio, antes de la fecha de ejercicio, para que sea el nuevo titular quien ejerza o no, el derecho que confiere tal título.*

*Es precisamente esta fracción la que establece el tratamiento fiscal aplicable cuando el titular de la OFD de capital (Warrant, en nuestro ejemplo) lo enajena, al indicar que se deberá considerar como ganancia o pérdida por el enajenante del título, la diferencia que resulte entre el precio en que lo venda y la cantidad inicial que haya pagado a valores actualizados (prima).*

*Un ejemplo de lo anterior sería el siguiente:*

<b>CONCEPTO</b>	<b>TENEDOR # 1</b>	<b>TENEDOR # 2</b>
<i>Precio de venta o compra del Warrant, según sea el caso</i>	500	500
<i>Menos:</i>		
<i>Importe actualizado de la prima pagada</i>	400	N/A
<i>Ganancia acumulable o costo de adquisición, según sea el caso</i>	100	500

*De haber sido mayor el importe de la prima actualizada, el enajenante (Tenedor # 1) habría sufrido una pérdida deducible por el importe del diferencial.*

**fracción IV (No ejercicio de los derechos)**

*Hemos señalado, al hablar de las características de los Warrants, que el titular de los mismos tiene la facultad de ejercer o no, el derecho consignado en el título, mas no la obligación, y que por tanto, sólo ejercerá tal derecho cuando éste le reporte un beneficio (por ejemplo, compra de acciones a un precio inferior que el existente en el mercado), por consiguiente, cuando no ejerza el derecho conferido por la OFD de capital, se estará en presencia de una pérdida o ganancia, según se trate del titular o emisor del título.*

*El presente artículo regula, a través de esta fracción, la manera en que se deberá proceder en estos casos, señalando que la ganancia o pérdida será el equivalente al importe de la prima cobrada o pagada a valores actualizados, según se trate del emisor o titular de la OFD de capital. En el caso de que el titular (del título) lo haya adquirido en el mercado secundario, será la cantidad que pagó por su adquisición, a valores actualizados, el importe de la pérdida.*

*Ejemplificando lo anterior se tendría lo siguiente:*

<b>CONCEPTO</b>	<b>EMISOR</b>	<b>TENEDOR</b>
<i>Prima cobrada o pagada, según sea el caso</i>	700	700
<i>Más:</i>		
<i>Efecto de actualización</i>	75	75
<i>Utilidad acumulable o (pérdida) deducible, según sea el caso</i>	775	(775)

**Acciones en tesorería**

*En las circulares mencionadas anteriormente se establece la posibilidad de que el emisor de un Warrant liquidable en especie lo pueda efectuar tomando como valores de referencia acciones emitidas por él mismo. En el caso de que el emisor emita Warrants de compra Call liquidables en especie y referidos a sus propias acciones, significará que el tenedor estará adquiriendo el derecho a comprar acciones emitidas por el propio emisor, por lo cual, para que ésta pueda hacer frente a su obligación, en caso de que se ejerza tal derecho, deberá emitir acciones en tesorería (acciones emitidas no suscritas para ser colocadas posteriormente entre futuros accionistas). Siendo así las cosas, resulta entendible que en este caso específico de OFD de capital y, siempre que se ejerza el derecho conferido por el Warrant, se establezca en este artículo que el emisor del título (Warrant) no deberá considerar como un ingreso el importe que reciba a título de precio de ejercicio, así como tampoco la prima cobrada, toda vez que tales cantidades se aplicarán a la exhibición de las acciones suscritas por el tenedor del Warrant, lo que representa en realidad un aumento de capital en la sociedad emisora y, por tanto, no acumulable. Por congruencia, el tenedor deberá considerar como*



*costo comprobado de adquisición el importe total pagado (prima más precio de ejercicio).*

## **II Coberturas cambiarias a corto plazo**

*En relación con la fracción VIII del artículo en comento, la regla I.3.2.6. de la RMF para 2012, dispone que se entiende que la determinación de la pérdida deducible o la ganancia acumulable que resulten de operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio de una divisa, será aplicable a las OFD definidas en la fracción I del artículo 16-A del CFF, en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar divisas, así como a las mencionadas en la fracción II del mismo artículo, que estén referidas al tipo de cambio de una moneda.*

*La misma regla, establece la mecánica para determinar la pérdida deducible o la ganancia acumulable mencionada.*

## **III Otros comentarios**

*El artículo 20 del Reglamento, dispone que en las OFD en las que el emisor de los títulos en los que consten los derechos u obligaciones de esas operaciones, los readquiera con anterioridad a su vencimiento, se considera como ingreso acumulable o como deducción autorizada, según sea el caso, o bien, como ganancia o pérdida, según corresponda la diferencia entre el precio en el que los readquiera y la cantidad que percibió por colocar o enajenar dichos títulos, actualizada por el periodo transcurrido entre el mes en el que la percibió y aquél en el que se readquieran los títulos.*

*Adicionalmente, la regla I.3.2.7. de la RMF para 2012, señala que las OFD denominadas Cross Currency Swaps, en las que se intercambian divisas, mediante el pago recíproco de intereses y de cantidades equivalentes en divisas distintas a las convenidas por las partes contratantes a su inicio, sobre los cuales se calculan intereses, califican como operaciones financieras derivadas de deuda en los términos del último párrafo del artículo en comento.*

*Por otra parte, establece la mecánica para determinar los intereses deducibles o acumulables derivados de las OFD de deuda, mencionadas en el párrafo anterior.*

## **MOMENTO DE ACUMULACIÓN EN LA GANANCIA EN OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS**

**ARTÍCULO 23.-** Los ingresos percibidos por operaciones financieras referidas a un subyacente que no coticen 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 171 de esta Ley.

*Las operaciones que fiscalmente no califiquen conforme a la definición de operaciones financieras derivadas, se les da el nombre de operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotice en mercado reconocido y dan lugar a la acumulación o causación del impuesto al momento en que sean exigibles o cuando se ejerza la opción, lo que suceda primero. En tanto que los pagos de estas cantidades son deducibles hasta la liquidación de las mismas, es decir, cuando se conozca el resultado de la operación.*

*Adicionalmente, se señala que cuando estas operaciones se celebren entre partes relacionadas de la persona que obtuvo la ganancia, las pérdidas deducibles serán hasta por un monto que no exceda de la ganancia generada.*

*Al respecto, la fracción XIX del artículo 32 de la Ley de ISR menciona que no serán deducibles las pérdidas que se obtengan de las OFD cuando se celebren entre partes relacionadas y los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre*

*partes independientes en operaciones comparables. Cabe aclarar, que dicha disposición no distingue entre operaciones que coticen o no en mercados reconocidos.*

*Por último, el contribuyente que obtenga pérdida en estas operaciones financieras la podrá actualizar.*

## **GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

**ARTÍCULO 24.-** Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a doce meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

RISR 54, RISR 58, RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10.

*La disposición contempla procedimientos distintos que, obviamente, implican resultados diversos, para determinar la ganancia en venta de acciones en función de si los títulos fueron poseídos por el enajenante hasta por doce meses, o bien por un periodo mayor. Esta distinción nos parece violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad, ya que implica que dos personas morales que adquirieron en un mismo precio una acción y que la venden también al mismo precio, puedan tener una ganancia para efectos de la Ley, muy distinta, en virtud de que una de ellas conservó la acción por doce meses más un día y la otra la vendió exactamente a los doce meses.*

- 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.

*Esta disposición implica determinar un mismo costo en promedio para todas las acciones de una misma emisora, aún y cuando se hayan adquirido a diferentes precios y en diferentes fechas.*

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

RISR 21, RMF I.3.2.8.

*La fracción **LI**, del artículo Segundo Transitorio de 2002, aplicable tanto para personas morales como físicas y residentes en el extranjero, establece un procedimiento especial para determinar el monto original ajustado por acción, aplicable a acciones consideradas como colocadas entre el gran público inversionista, que hayan sido adquiridas antes de 2002.*

*Dicho procedimiento consiste en considerar como monto original ajustado por acción, al 1º de enero de 2002, el valor promedio que resulte de las últimas 22 operaciones efectuadas con dichas acciones inmediatas anteriores a dicha fecha, considerando el último hecho de cada día. Adicionalmente, se señala que, en caso de que las últimas 22*

*operaciones sean 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 las últimas 22 operaciones, se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores.*

- 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 88 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.

#### RISR 21

*Este procedimiento tiene por objeto, a través de la comparación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición de las acciones contra el saldo a la fecha de enajenación de las mismas, identificar las utilidades que se hayan generado durante el periodo en que las acciones han sido propiedad del enajenante y que ya hayan pagado impuesto. La aplicación de este procedimiento implica incrementar el costo fiscal de las acciones con el importe de las utilidades generadas, que hayan pagado el impuesto durante el periodo de tenencia de las acciones por parte del enajenante y así, evitar que una misma utilidad pague impuesto dos veces; la primera al generarse en la emisora y la segunda, como parte del precio de venta de las acciones.*

*Adicionalmente, conforme a lo previsto en el artículo Segundo Transitorio de 2003, fracción I, se deben considerar los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida y las variaciones que dicha cuenta hubiese tenido desde su constitución y hasta el 31 de diciembre de 2001, conforme a las reglas que al efecto expida el SAT.*

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.

*Para efectos de hacer comparables los saldos de la CUFIN, de la fecha de adquisición de las acciones y de la fecha de enajenación, ambos se deben actualizar al mes en que se enajenan las acciones.*

*Cabe señalar que el artículo 21 del Reglamento, permite que los contribuyentes adicionen al costo comprobado de adquisición, el*

*monto de la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley ("CUFIN negativa") que la persona moral emisora de las acciones hubiese determinado en ejercicios anteriores a la fecha en que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate, y que dicha persona moral disminuyó del saldo de la CUFIN generado durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en que las enajene.*

- 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 cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

*Conforme a este procedimiento, las pérdidas por amortizar que tenga la emisora, deben ser disminuidas del costo fiscal de las acciones. Cabe señalar que conforme al artículo Segundo Transitorio de 2002, fracción LXIX, como pérdida fiscal se considerará la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables en el ejercicio, las deducciones autorizadas en los términos de la Ley vigente en el ejercicio de que se trate.*

*Esto representa una distorsión para medir la ganancia fiscal en este tipo de transacciones, ya que se ve perjudicado, en su costo, la persona moral que es propietaria de la acción en el periodo en que la emisora sufre la pérdida, siendo que, quien debería verse afectada por la pérdida fiscal, debería ser la persona moral que sea propietaria de las acciones en el periodo en que se amortiza la pérdida.*

*Con objeto de demostrar lo anterior, a continuación se presenta un ejemplo simple de estos efectos:*

*Una empresa se constituye en el mes de diciembre de 2008, con un capital de \$ 1'000,000.00; durante 2009 incurre en gastos deducibles por esa misma cantidad, mismos que para efectos contables representan un activo.*

*En virtud de los gastos deducibles, la empresa cierra su ejercicio de 2009, con una pérdida fiscal de \$ 1'000,000.00. Sin embargo, su balance queda como sigue:*

**Activos \$ 1'000,000.00**

**Capital \$ 1'000,000.00**

*Así las cosas, el costo original de las acciones es de \$ 1'000,000.00 y su valor contable es por la misma cantidad.*

*Sin embargo, si las acciones son vendidas, supongamos en enero de 2009, a su valor contable, el enajenante tendría una ganancia de \$ 1'000,000.00, ya que al costo original de las acciones le debe disminuir la pérdida fiscal, siendo que en realidad no existe tal ganancia, toda vez que las acciones las vendió en el precio en que las*

*adquirió, y éstas, están soportadas por bienes que amparan precisamente el valor en que las adquirió.*

*Por otra parte resulta también inadecuado que se disminuya el costo de las acciones con la llamada “CUFIN negativa”, (ya que dicho concepto es de por sí cuestionable), puesto que su incorporación a la Ley vino a distorsionar el cálculo de Utilidad Fiscal Neta, que no tenía otro objetivo que identificar la utilidades que ya habían pagado impuesto a nivel corporativo, con el objeto de no volverlas a gravar cuando son distribuidas como dividendos; o bien, son cristalizadas por los accionistas, a través del precio de venta de sus acciones, de ahí que cuestionamos que dicho concepto pueda tener un resultado negativo.*

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.

*Esta Regla, es un tanto imprecisa en su redacción, ya que no establece un procedimiento claro para la identificación de las pérdidas que correspondan a las acciones que son propiedad del enajenante. Sin embargo, entendemos que lo que pretende es que se apliquen las pérdidas en la proporción en que el enajenante participe 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.

*Este párrafo, precisa que las pérdidas por aplicar no deben verse disminuidas por el importe que de las mismas se haya aplicado en la determinación de los pagos provisionales del impuesto.*

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.

*Tal y como se ratifica en el antepenúltimo párrafo de este artículo, consideramos que esta regla aclara que sólo deben ser considerados los reembolsos que no hayan implicado la cancelación de acciones; ya que, un reembolso de capital –cuya consecuencia haya sido la cancelación de las acciones implica que evidentemente dichas acciones ya no las tiene el contribuyente a la fecha de enajenación.*

La diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 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.

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.

*A través de lo dispuesto en este párrafo, se pretende regular el procedimiento para la asignación proporcional de estos conceptos, en función de la participación accionaria que tenga la persona moral que enajena las acciones, con respecto a la sociedad emisora de las mismas. Sin embargo, el procedimiento no es suficientemente claro y por lo tanto, se presta a diversas interpretaciones, toda vez que primero se refiere al número de acciones que se tienen a la fecha de enajenación y posteriormente, se refiere a las acciones correspondientes al ejercicio en que se obtuvo la pérdida, se pagó el reembolso o se determinó la CUFIN negativa, cuyo número puede ser diverso en función de adquisiciones en diversas fechas. Asimismo, la proporción que éstas representen respecto del total de acciones en circulación puede variar, en virtud de aumentos o reducciones de capital, o bien, por modificaciones en el valor nominal de las acciones.*

*No obstante lo anterior, consideramos que lo dispuesto en este párrafo es aplicable para el caso en que el número de acciones en circulación no ha variado durante el periodo en que el enajenante ha sido propietario de acciones de la emisora, ya que en caso contrario, el procedimiento que debe aplicarse es el previsto en los párrafos 5 y 6 de este artículo.*

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.

*Esta disposición viene a complementar aquélla que obliga a disminuir las pérdidas pendientes a amortizar, al disponer que deben adicionarse*

*al costo fiscal de las acciones las pérdidas que estaban pendientes de aplicar, antes de que se adquirieran las acciones, y que fueron aplicadas durante el periodo de tenencia de las mismas por parte del enajenante; ya que, dichas pérdidas, al haber sido aplicadas, disminuyeron o anularon el Resultado Fiscal y por lo tanto, afectaron la generación del saldo de la CUFIN; por lo tanto si no son adicionadas, de fondo estarían disminuyendo el costo fiscal de las acciones, siendo que ya debieron haber afectado en forma negativa, el costo fiscal del quien fue propietario de las acciones en el ejercicio en que se sufrieron las pérdidas.*

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.

*A través de lo dispuesto en este párrafo, se pretende regular el procedimiento para la asignación proporcional de este concepto, en función de la participación accionaria que tenga la persona moral que enajena las acciones con respecto a la sociedad emisora de las mismas. Sin embargo, el procedimiento no es suficientemente claro y por lo tanto, se presta a diversas interpretaciones; toda vez que, primero se refiere al número de acciones que se tienen a la fecha de enajenación y posteriormente, se refiere a las acciones correspondientes al ejercicio en que se disminuyeron las pérdidas, cuyo número puede ser diverso en función de adquisiciones en diversas fechas. Asimismo, la proporción que éstas representen -respecto del total de acciones en circulación puede variar en virtud de aumentos o reducciones de capital, o bien, por modificaciones en el valor nominal de las acciones.*

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 cuarto párrafo del artículo 88 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.

RISR 22



*En relación con este párrafo, el artículo 22 reglamentario dispone que cuando la diferencia determinada 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 costo comprobado de adquisición actualizado, la diferencia determinada. Cuando dicha diferencia determinada exceda del costo comprobado de adquisición, las acciones que se enajenen no tendrán costo promedio por acción y dicho excedente, considerado por acción, actualizado, se deberá disminuir del costo promedio por acción que se determine en la enajenación inmediata siguiente o siguientes, en los términos señalados en la fracción III del artículo 24, que nos ocupa. La actualización del 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 cuarto párrafo del artículo 88 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.

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de doce meses o inferior, se considerará 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. Cuando se enajenen acciones de una misma emisora cuyo periodo de tenencia accionaria sea por una parte de las acciones no mayor a doce meses y por otra parte de las mismas superior a dicho periodo de tenencia, la ganancia por enajenación de acciones se determinará de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo.

*Como puede observarse, bajo este procedimiento 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, bien pudo haber ocurrido el cierre de un ejercicio. Esto hace evidente que el resultado –bajo este procedimiento– puede ser totalmente distinto al aplicable para acciones que se conservaron por más de doce meses.*

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.

Cuando durante el periodo de tenencia de las acciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, 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 por una parte se refiere a variaciones en el número de acciones en circulación y que se hubiera mantenido el mismo importe del capital social, lo que parece señalar a cambios en el número de acciones en circulación derivados de modificaciones en el valor nominal de las mismas, ya que sólo así entendemos que a pesar de la variación no se modifique el capital social. Sin embargo, la disposición continúa diciendo que en ese supuesto, se deberá aplicar lo dispuesto en este artículo, lo cual resulta ocioso, ya que si se enajenan acciones, con independencia de que el número en circulación haya o no variado, siempre se tiene que aplicar este artículo para determinar la ganancia en la enajenación. No obstante lo anterior, menciona además, que sólo se aplicará lo dispuesto en este artículo, siempre que el costo total de las acciones que se reciban sea igual al que tenía el paquete accionario que se sustituye. De esto último, literalmente, se desprende que si varió el costo total en el intercambio de acciones, (suponiendo que supiéramos en qué consiste ello, ya que el texto no aclara a qué tipo de costo se refiere ni cómo se calcula), entonces ya no se le debe aplicar este artículo y entonces ¿cómo se calcularía la ganancia en la enajenación de esas acciones?*

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 cuarto párrafo del artículo 88 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.

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 artículo 88 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.

*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 tenía 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, estos procedimientos deberían contemplar, también, el caso de las pérdidas que se generaron antes de que el enajenante fuera accionista, y que se amortizaron durante el periodo en que fue 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. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, 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.

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.

*Lo dispuesto en este párrafo es totalmente confuso, además de absurdo; ya que, literalmente, pretende regular que cuando una persona moral adquiera acciones emitidas por otra, –que le sean vendidas por una persona física o por un residente en el extranjero, el accionista de la persona moral adquirente de las acciones no debe considerar en su costo fiscal las 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.*

*Afirmamos que la disposición es confusa y absurda, ya que si analizamos las complejas regulaciones que contiene este artículo para*

*determinar la ganancia en enajenación de acciones, en ningún caso, las utilidades generadas como tales se consideran, ni directa ni indirectamente, como parte del costo comprobado de adquisición. Por otra parte, si quien adquiere es una persona moral, ¿cómo “su accionista” va a excluir del costo comprobado de adquisición las dichas utilidades, si él no es el adquirente de las mismas, sino la persona moral? Adicionalmente, la disposición se refiere en singular a “el accionista de la persona moral adquirente”, entonces ¿cómo aplicar la disposición cuando hay más de un accionista?, ¿a cuál de ellos se refiere la disposición?*

*Finalmente, la disposición pretende obligar a la persona moral adquirente a disminuir, en la información que debe proporcionar a sus accionistas, las famosas utilidades o dividendos del saldo de la CUFIN, a la fecha de enajenación de las acciones que, entendemos, ella haya emitido, actualizando dichas partidas desde el mes en que se adicionaron a la CUFIN y hasta el mes en que se efectúe la enajenación. Aquí ya no sólo se refiere a las multicadas utilidades, sino que, además hace referencia a ciertos “dividendos” que resulta imposible saber cuáles son, ya que nunca los identifica y además, asume que tanto las dichas utilidades como los dividendos son aquéllos que se adicionaron a la CUFIN de la persona moral adquirente, lo que obliga a preguntarse: ¿cómo identificar unas supuestas utilidades que, directa o indirectamente, formaron parte del costo comprobado de adquisición (de una acciones adquiridas por una persona moral de una persona física o de un residente en el extranjero) que además resultaron en una adición a la cuenta de CUFIN de la persona moral adquirente?*

*En función de todo lo anterior, consideramos que lo dispuesto en este párrafo es de imposible aplicación en la práctica, además de que su contenido, viola el principio de legalidad al no establecer en forma clara lo que pretende regular.*

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 89 de esta Ley. 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.

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 cuarto párrafo del artículo 88 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.

Cuando las personas físicas enajenen acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores y por dicha operación se encuentren obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, los intermediarios financieros deberán determinar el costo promedio por acción de las acciones enajenadas, en los términos del presente artículo. En este caso, el intermediario financiero deberá proporcionar una constancia a la persona física enajenante respecto de dicho costo.

*La regla I.3.2.9. de la RMF para 2012, establece un procedimiento opcional para el prestatario de acciones, en operaciones de préstamo de títulos o valores a que se refiere la regla I.2.1.5. de la misma RMF, para determinar la ganancia por la enajenación a un tercero de las acciones obtenidas en préstamo, excepto por aquéllas que no adquiriera dentro del plazo establecido en el contrato por el que se realizó el préstamo.*

*La regla I.3.2.10. de la misma RMF para 2012, dispone que en los casos en los que el prestatario no restituya al prestamista en los plazos establecidos, las acciones recibidas en préstamo, el prestamista considerará como ingreso por la enajenación de las acciones que no le sean restituidas por el prestatario, el precio de cotización promedio en bolsa de valores de las acciones objeto del contrato, al último día en que debieron ser adquiridas por el prestatario y como fecha de enajenación de las acciones referidas, este último día.*

## **COSTO DE ACCIONES DE SOCIEDADES FUSIONADAS Y ESCINDIDAS**

**ARTÍCULO 25.-** 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 24 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.

*El alcance de esta disposición en principio es claro, ya que obviamente pretende que una vez que se calcula el costo promedio, ese sirva de punto de partida para enajenaciones posteriores que el mismo contribuyente, haga de acciones de esa emisora por las que ya calculó un costo.*

*Sin embargo, es importante recordar que la presente Ley entró en vigor el 1º de enero de 2002 y la ley que abrogó, establecía una disposición similar, en el sentido de que una vez determinado el costo promedio, ese sería el punto de partida para enajenaciones posteriores. Por lo tanto, aunque dicho costo se determinaba sobre procedimientos muy distintos, consideramos que si se pretende desconocerlo se estaría violando el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el artículo 14 Constitucional.*

*No obstante lo anterior, a partir de 2003, se incorporó el artículo Segundo Transitorio, fracción VIII, que a la letra dispone que: “Lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable únicamente a las enajenaciones de acciones que se realicen a partir del ejercicio fiscal de 2003 y siempre que para calcular el costo fiscal de las acciones se aplique lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2003”.*

*Dicha Disposición Transitoria no es del todo clara; sin embargo, literalmente dice que lo dispuesto en este artículo 25 es aplicable a enajenaciones que se lleven a cabo a partir de 2003, por lo que si este numeral dice que si ya se determinó un costo promedio, ese será el costo comprobado de adquisición en enajenaciones posteriores, entendemos que se respeta el costo promedio que se hubiera determinado incluso con base en la ley abrogada, para evitar así efectos retroactivos.*

*Adicionalmente, es importante recordar que conforme a lo dispuesto por el artículo Segundo Transitorio, fracción LXXXV, de 2002, durante el periodo comprendido de enero a marzo de 2002, se siguieron aplicando las disposiciones relativas a la determinación del costo fiscal de acciones, contenidas en la ley abrogada.*

*Por otra parte, es importante destacar que en la fracción LXX, del artículo Segundo Transitorio de 2002, se establece que para cuantificar el costo promedio por acción –tratándose de acciones que hayan sido adquiridas de partes relacionadas durante el ejercicio de 2001, y que se enajenen a partir del 1º de enero de 2002–, se deberán disminuir del monto original ajustado de las acciones determinado conforme al artículo 24 de esta Ley, las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, que tenga la sociedad emisora a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda las acciones que se enajenan. En la fracción LXXI de la misma Disposición Transitoria, se establecen los periodos de actualización.*

*En nuestra opinión, lo dispuesto por la fracción LXX, antes comentada resulta violatorio del artículo 14 Constitucional, al pretender aplicar en forma retroactiva a operaciones realizadas en el año de 2002, una disposición que entró en vigor en 2003. Adicionalmente, la disposición no precisa cuáles acciones son las que deben ser consideradas como enajenadas, por lo que en nuestra opinión, el contribuyente, de aplicar, esta disposición, tiene la opción de elegir cuáles fueron.*

Para los efectos del artículo 24 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.

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.

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.

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.

#### RMF I.3.2.10

*La regla I.3.2.10. de la RMF para 2012, que se mencionó anteriormente, dispone que se considerará que no tienen costo comprobado de adquisición, las acciones que obtenga el prestamista del prestatario en exceso a 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.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las acciones adquiridas por el contribuyente antes del 1o. 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.

### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES A SU COSTO FISCAL EN REESTRUCTURACIÓN DE SOCIEDADES**

**ARTÍCULO 26.-** 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:

#### RISR 24, RMF I.3.6.3.

- 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 24 y 25 de esta Ley, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

- 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.
- 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.

RISR 23-A

- 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.

RISR 23

- 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.
- 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.
- 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 dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley, a la fecha de adquisición.

*Respecto de esta fracción, la regla II.2.11.1. de la RMF 2012, establece que tratándose de dictámenes de enajenación de acciones no se enviarán vía Internet, por lo que deberán seguir presentándose en cuadernillo, ante la autoridad que sea competente.*

- 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.



- IX. Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen, en los términos del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.
- 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.

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.

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.

#### RMF I.3.2.4.

*Este artículo presenta problemas serios de interpretación, particularmente, en su fracción II que parece ser imposible de cumplir.*

*Sin embargo, si atendemos a la exposición de motivos de la Ley, misma que establece lo siguiente (para incorporar casi en su totalidad la disposición que anteriormente se encontraba en la regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000) se encuentra un poco más de sentido a la disposición.*

*“En el marco de una economía globalizada, las personas morales requieren efectuar una serie de reestructuraciones corporativas que tienen por objeto eficientar la organización comercial de un determinado grupo de empresas, que les permita competir adecuadamente en los mercados nacionales e internacionales. Dichas reestructuraciones, sólo representan la reorganización de grupos de empresas, sin que exista realmente un incremento en el patrimonio de las sociedades involucradas.”*

*“En este sentido, en la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se propone establecer la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan autorizar la enajenación a costo fiscal, en el caso de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumplan una serie de requisitos. Dichos requisitos*

*tienen por objeto garantizar que a través de una reestructuración corporativa, no se esté transfiriendo la propiedad o utilidades de empresas, sino que únicamente se efectúe un campo de acción por motivos de negocios.”*

*Cabe destacar, dentro de los nuevos requisitos que establece esta disposición, los siguientes:*

*Que las acciones recibidas por el solicitante por las acciones que enajene: i) permanezcan en su propiedad al menos dos años, y ii) representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora que recibe el mismo porcentaje sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe.*

*Por otra parte, la sociedad adquirente de las acciones que se enajenen deberá aumentar su capital social por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.*

*Por último, cabe mencionar que de incumplir los requisitos establecidos por este artículo 26, se pagará el Impuesto sobre la Renta que se hubiera pagado en una enajenación entre partes independientes o considerando el valor que se determine mediante avalúo.*

*Por otro lado, el artículo 23 reglamentario, precisa la información que deberá constar en el acta de asamblea que levante la sociedad emisora de las acciones que reciba el solicitante con motivo de la suscripción y pago de capital, mientras que el artículo 24 también del Reglamento establece que los contribuyentes que realicen reestructuraciones de sociedades constituidas en México, deberán presentar la solicitud de autorización ante la autoridad fiscal competente, previamente a que se lleve a cabo la reestructuración correspondiente.*

## **GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 27.-** 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 42 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 42 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

RISR 69

*Con esta disposición, la Ley mantiene el estatus de no deducible de ciertas inversiones, situación que se conserva, tanto por el periodo durante el cual se tiene la propiedad de la inversión (no deducibilidad de la depreciación), como al momento de su baja por enajenación (no deducibilidad del monto de la inversión).*

## TRASLADO DE IMPUESTOS

**ARTÍCULO 28.-** Para los efectos de este Título, no se considerarán ingresos acumulables los impuestos que trasladen los contribuyentes en los términos de Ley.

*Respecto de los impuestos que el contribuyente se encuentre obligado a trasladar, para su posterior entero al fisco (como lo es el Impuesto al Valor Agregado), no tienen la característica de un ingreso acumulable para efectos del ISR, ya que los mismos no representan una afectación patrimonial, por lo que consideramos que lo dispuesto en este artículo, pretende enfatizar esta circunstancia, para lograr seguridad jurídica en beneficio de los propios contribuyentes.*

## CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES SECCIÓN I

### DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

#### DEDUCCIONES AUTORIZADAS

**ARTÍCULO 29.-** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

RMF I.2.20.6.,

- I.** Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

RISR 26, RISR 72, RMF I.2.20.6.

*Se reconoce el que las devoluciones que reciba el contribuyente, así como los descuentos o bonificaciones que otorga a sus clientes se consideran deducibles*

*Esta deducción está limitada a las devoluciones, descuentos y bonificaciones que ocurran en el ejercicio.*

*Con esta disposición, se elimina la posibilidad de identificar la deducción con el ingreso específico que le da origen, para así hacerla efectiva en el ejercicio en que tal ingreso se acumuló, y no a la fecha de la deducción.*

*Es importante destacar que esta partida representa una deducción más, por lo que nunca deberá tratarse como reducción a los ingresos, salvo que expresamente así se señale.*

- II.** El costo de lo vendido.

RMF I.2.20.8, RMF I.3.3.1.1.

*El costo de lo vendido es regulado a través de la Sección III del Capítulo II y nuestros comentarios podrán ser consultados en esa Sección.*

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

RISR 25, RISR 28, RISR 29, RISR 69-J, RMF I.3.3.1.1.

*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.*

*El artículo 28 del Reglamento, dispone que para que los contribuyentes puedan deducir las cuotas de peaje pagadas en carreteras que cuenten con sistemas de identificación automática vehicular o sistemas electrónicos de pago, que determine Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, deberá amparar el gasto con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación vehicular o de los sistemas electrónicos de pago.*

*Consideramos que lo anterior va más allá de lo dispuesto por la Ley, por lo que, en caso de rechazo de la deducción de gastos por concepto de cuotas de peaje, por no cumplir con la norma reglamentaria, consideramos que puede objetarse en tribunales, si se cuenta con documentación que reúna requisitos fiscales y se trate de gastos necesarios para la actividad del contribuyentes.*

*Por otro lado, el artículo 29 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 partes 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 69-J 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.**

RISR 69-J

*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. Derogada**

**VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de 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 21 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 19 del Reglamento de la Ley.*

**VII. 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.**

RISR 30, RISR 30-A, RISR 59, RISR 60, RISR 61, RISR 62, RISR 63, RISR 64, RISR 65

*El artículo 33 de esta misma Ley, regula la deducción de las aportaciones para la creación o incremento de reservas para pensiones o jubilaciones de personal complementarias a las del Seguro Social y de primas de antigüedad, por lo que remitimos al lector a los comentarios a dicho artículo.*

*El artículo 30 del Reglamento, dispone que las pensiones o jubilaciones que podrán deducirse serán aquellas que se otorguen en forma de rentas vitalicias adicionales a las de Instituto Mexicano del Seguro Social, pudiéndose pactar rentas garantizadas siempre que no se otorguen anticipos sobre la pensión ni se entreguen al trabajador las reservas constituidas por la empresa; sin embargo, cuando los trabajadores manifiesten expresamente su conformidad, la renta vitalicia podrá convertirse en cualquier forma opcional de pago establecida en el plan, siempre que no exceda del valor actuarial de la misma.*

*A partir del 5 de diciembre de 2006 se incorporó el artículo 30 A en el Reglamento, el cual establece los requisitos para los planes privados de pensión de contribución definida.*

- VIII.** Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

**RISR 30**

*La Ley permite expresamente la deducción de las cuotas obreras al Instituto Mexicano del Seguro Social, pagadas por los patrones, independientemente de que dichas cuotas sean a cargo de los trabajadores. En nuestra opinión, lo anterior, obedece a lo resuelto por los Tribunales en relación con la deducibilidad de estas partidas.*

*Debe destacar, que quienes incurran en deducciones de esta naturaleza, no deberán considerarlas como gastos de previsión social, que tienen su propio régimen de deducción.*

- IX.** 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.

**RISR 11**

*Se permite la deducción de los intereses nominales, siempre que los mismos reúnan los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 31 de la Ley, en particular en las fracciones VIII y XIV del mismo, y no se encuentren en los supuestos de no deducibilidad, señalados en las fracciones VII y XXVI del artículo 32 de la misma Ley. Lo anterior, independientemente de que los contribuyentes, en los términos de lo dispuesto por el artículo 46 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, aún 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. Sobre este particular, el artículo 2 del Decreto por el cual se expidió la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a Disposiciones Transitorias de la misma, en su fracción XXI, dispone que quienes paguen intereses moratorios generados antes del 1° de enero de 2002, sólo podrán deducirlos cuando los paguen, –si no los hubiesen deducido en el momento en que se devengaron, debiendo calcular el componente inflacionario de las deudas que dieron origen a los intereses moratorios, en los términos del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, desde el mes en que se generaron dichos intereses moratorios y hasta el mes de diciembre de 2001, debiéndose sumar o retar, según sea el caso, dicho componente inflacionario, del ajuste anual por inflación acumulable o deducible, determinado conforme al artículo 46 de la Ley.*

- X.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 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 46 de la Ley. Remitimos al lector a los comentarios a dicho artículo 46, donde se explica a detalle cómo se determina el ajuste anual por inflación deducible.*

- XI.** 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 110 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.*

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 31, fracción XIX de esta Ley.

*En el segundo párrafo de la fracción XIX del artículo 31 se establecen los requisitos que deberán cumplirse respecto de los anticipos pagados sobre gastos deducibles.*

## **RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**ARTÍCULO 30.-** 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 prorateen 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.

### **RMF I.2.1.1.**

*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 prorateen con su oficina central o sus 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 32 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 permanente.*

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 29 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 31.-** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

RISR 25, RISR 274

*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:

RISR 31, RISR 32, RISR 33, RISR 34, RISR 110, RISR 111, RISR 119-A, RMF I.3.9.2., RMF I.3.9.8.

- 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.
- RMF I.3.9.3.
- b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.
- c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 97 de la misma Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.
- e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 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.*

*Cabe señalar, no obstante que la deducción en cuestión cumpla con otros requisitos generales o específicos, si la misma se considera no estrictamente indispensable para los fines de la actividad, ésta será no deducible; ahora bien, no existe en la Ley ni en su Reglamento disposición alguna que aclare cómo se debe de satisfacer este requisito, quedando, en consecuencia, a cargo del contribuyente la necesidad de demostrar a la autoridad en su momento, que el mismo se cumple.*

*Por la importancia del concepto, a continuación se transcriben diversas tesis emitidas por nuestro Poder Judicial que ayudan a definir el gasto estrictamente indispensable:*

**DEDUCCIONES.- GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES.- SU CONCEPTO.**

*"Para conocer si los gastos de una negociación son estrictamente indispensables, es correcto analizar la proporcionalidad de los mismos, a la luz de la confronta con los resultados de la empresa y de la situación que guardan esos gastos en las negociaciones afines, si del resultado se concluye que son exorbitantes, no puede aceptarse su deducción por no cumplir el requisito señalado en el artículo 26 fracción I de la Ley de la Materia".*

**RTFF- Cuarto Trimestre, 1974. Pg. 14**

**DEDUCCIONES.- GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES.- SU CONCEPTO.**

*"Son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales, sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impedirá la realización de su objeto social, si se trata de una persona moral, o los fines del negocio, si no lo es, de donde se concluye que no pueden considerarse como tales los deducidos por la empresa, cuando no tienen ninguna relación con esos fines. (43)".*

*RTFF Nov.'90 Pg.41.*

*En el artículo 34 del Reglamento de la Ley, se establece que no se consideran estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial de las casas de bolsa, los pagos que éstas hagan para cubrir quebrantos que deriven de operaciones con títulos de crédito emitidos por otra sociedad*

*Como una salvedad del cumplimiento del requisito que se comenta, se señala a las erogaciones por concepto de donativos, lo cual es correcto ya que de ninguna manera puede considerarse que el otorgar los mismos, sea estrictamente indispensable para los fines del negocio. Empero, como se puede observar en la disposición legal que se comenta, para ese concepto también existen una serie de requisitos*

*para su deducibilidad, los cuales se complementan con otros establecidos en el Reglamento de la Ley.*

*Es de mencionarse que conforme al artículo 2332 del Código Civil aplicable para el Distrito Federal, se entiende por DONACIÓN al contrato mediante el cual una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes. La misma puede ser pura, condicional, onerosa o remuneratoria conforme al artículo 2334 del ordenamiento antes citado.*

*Tal y como se señaló anteriormente, el requisito importante a cumplir por parte del donante es verificar que el donatario esté incorporado a la lista publicada para tal efecto mediante la Resolución Miscelánea Fiscal, por lo tanto, el donatario deberá solicitar su inscripción en la referida lista, en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 31 del Reglamento de la Ley. En el capítulo 1.3.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establecen requisitos complementarios relativos a las donatarias.*

*Asimismo, tal y como se mencionó en el numeral 1 que antecede, la persona autorizada para recibir donativos deberá destinarlos única y exclusivamente a los fines propios de su objeto social, cuidando en todo momento el no incurrir en gastos de administración superiores al 5 % del total de los donativos.*

*Sobre este particular consideramos conveniente el que la autoridad defina qué se debe entender por gastos de administración.*

*En los términos del artículo 32-A del CFF, las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por Contador Público Autorizado cumpliendo los plazos y requisitos que señala dicho Código y su Reglamento.*

*Adicionalmente, las donatarias deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 97 de la Ley; por lo que remitimos al lector a los comentarios que al respecto formulamos a dicho artículo. Por lo que hace a los donativos en especie, además de observarse los requisitos antes mencionados, deberá tomarse en consideración lo establecido en el artículo 33 del Reglamento de la Ley, en el que se señala en forma precisa el monto del donativo a deducir tratándose de terrenos, acciones, construcciones, bienes de activo fijo y otros bienes muebles, mismo que en todo momento será a valor actualizado.*

*Con el objeto de fomentar la conservación de monumentos artísticos o históricos, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas, e Históricas, se otorga la deducibilidad de aquéllos que sean donados a la Federación, al Distrito Federal, a las Entidades Federativas, a los Municipios o a sus respectivos organismos públicos descentralizados, al establecerlo así el artículo 32 del Reglamento de la Ley.*

*Por último, es de precisarse que en las reglas I.3.9.14 a I.3.9.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establecen las personas que pueden recibir donativos y los requisitos para que sean deducibles conforme a convenios internacionales para evitar la doble tributación celebrados por nuestro país.*

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, 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.

#### RISR 110

*Tratándose de donativos recibidos por instituciones de enseñanza, se precisa el que las donaciones deberán ser no onerosas ni remunerativas conforme a las reglas generales que al efecto establezca la Secretaría de Educación Pública, señalándose, además, que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años. Para el efecto, transcribimos el artículo del Código Civil que define estos términos.*

*Artículo 2336.- Es onerosa la donación que se hace imponiendo algunos gravámenes, y remuneratoria la que se hace en atención a servicios recibidos por el donante, y que éste no tiene obligación de pagar.*

*En cuanto al requisito de que las instituciones de enseñanza no hayan distribuido remanente a sus socios o integrantes en los últimos cinco años, consideramos que corresponde a este tipo de donatarias demostrar el mismo ante las autoridades administradoras y que de ninguna manera debe ser un requisito a observar o a cumplir por el donante por estar prácticamente imposibilitado para ello.*

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.

RISR 31, RISR 32, RISR 33, RISR 40, RISR 87, RISR 110, RISR 111, RISR 114, RISR 119-A, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.2.

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

*Para definir a qué se refiere la Ley con el concepto de inversiones es necesario que nos remitamos a la definición de las mismas expresadas en el artículo 38, en donde efectuamos comentarios específicos.*

- III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y 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 los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

RISR 35, RISR 35-A, RISR 161, RISR 189, RISR 22, RMF I.3.3.1.4., RMF I.3.3.1.5., RMF I.3.3.1.6, RMF I.3.3.1.7.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$ 2,000.00.

RMF I.3.3.1.6.

*Este requisito se introduce a partir de 2005 con el supuesto motivo de combatir la informalidad y la corrupción en Petróleos Mexicanos, particularmente el robo de combustible en los oleoductos de su propiedad.*

*Debemos destacar que de conformidad con el artículo 3, fracción XXIII de DTV 2005 que este nuevo registro debió entrar en vigor a partir del 1° de julio de 2005; sin embargo, mediante el numeral 3.4.38 de la RMF para 2005 se prorrogó su entrada en vigor hasta el 1° de diciembre de 2005.*

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.

RMF I.3.3.1.8

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

RMF I.3.3.1.7.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta en los que se consigne el pago mediante cheques; traspasos de cuenta en instituciones de crédito o

casas de bolsa; tarjeta de crédito, de débito o de servicio, o monedero electrónico, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

*Con el objeto de que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo con mayor eficacia sus actos de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto del contribuyente como de sus proveedores de bienes o servicios, se establece la obligación de que las deducciones correspondientes se comprueben mediante documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida. Al respecto, es de mencionarse que en los artículos 29 y 29-A del CFF, se señalan los requisitos que deben reunir los comprobantes a expedir por los contribuyentes que estén obligados a ello.*

*De lo anterior, se desprende que es responsabilidad del contribuyente el cerciorarse de que los datos antes mencionados relativos a su proveedor sean correctos, pudiéndolo hacer a través de los medios que considere pertinentes, como el adecuado conocimiento de su proveedor o la certeza de la veracidad de dichos datos. Mediante disposiciones Reglamentarias del Código Fiscal de la Federación se otorgan alternativas para que el contribuyente cumpla con el requisito antes mencionado.*

*Los contribuyentes están obligados a que los comprobantes que emitan por sus ingresos, deben ser impresos por talleres que autorice la Secretaría de Hacienda y Público, debiendo además, cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general,*

*Mediante las reglas I.2.8.3.1.1. penúltimo y último párrafos y I.2.8.3.1.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establece que las líneas aéreas y las agencias de viajes se abstendrán de emitir comprobantes en los términos de los artículos 29 y 29-A del CFF antes comentados; los usuarios de estos servicios podrán deducir las contraprestaciones pagadas y acreditar el IVA correspondiente, utilizando como comprobantes copias de los boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de cargo por exceso de equipaje expedidos por las líneas aéreas en los formatos aprobados por la SCT y por la International Air Transport Association.*

*Consideramos que las reglas mencionadas no son de observancia obligatoria, toda vez que su alcance rebasa las fronteras de CFF, sin embargo, es necesario considerar que el no cumplimiento de ellas seguramente será observado por las autoridades fiscales, con las consecuencias y costos que de ello pudieran derivarse.*

*Mediante la regla I.2.8.3.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establecen aquellos casos en los cuales no se requerirá la expedición de comprobantes con los requisitos del artículo 29 del CFF.*

*El otro requisito a que se refiere la presente fracción, en el sentido de efectuar los pagos mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, en los casos en ella establecidos, tiene por objeto poder verificar en su oportunidad si el proveedor de bienes o servicios acumuló, para efectos fiscales, el importe correspondiente eficientando de esta manera sus tareas de fiscalización.*

*Esto se confirma con el hecho de que el mencionado cheque nominativo deberá contener la clave de registro federal de contribuyentes de quien lo emita incluyendo en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario", es decir, que la única forma en que el proveedor podrá hacer efectivo el importe de dicho documento será abonándolo en una cuenta bancaria de su propiedad permitiendo así la fiscalización a que hacemos referencia. El efectuar pagos con tarjeta de crédito, de débito, de servicios o con monederos electrónicos, también facilita la labor de fiscalización de las autoridades fiscales.*

*En la fracción II del artículo 32-B, del CFF se establece la obligación para las instituciones de crédito, de abonar el importe de dichos cheques "a la cuenta que se lleve o abra a favor del beneficiario," y en los artículos 84-A y 84-B se tipifica y establece respectivamente, la infracción y la sanción para quien no cumpla la obligación.*

*Esta disposición puede considerarse reiterativa, ya que de acuerdo con el artículo 198 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el expedir cheques con la mencionada leyenda, es una forma especial de cheques, cuyo pago irregular, es responsabilidad absoluta de las instituciones de crédito.*

*Reconociendo los avances tecnológicos en materia financiera se establece en la Ley, el que se considera pago mediante cheque nominativo los que se realicen mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.*

*En el artículo 35 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.*

*Por lo que hace a la cantidad de dos mil pesos a que se refiere la fracción que se comenta para determinar cuándo se debe pagar con cheque nominativo, con tarjeta de crédito, de débito o de servicios o con monedero electrónico, consideramos que la misma es muy baja, lo que puede originar obstáculos para el eficiente funcionamiento de los contribuyentes, sobre todo al realizar gastos menores en establecimientos que no acepten el pago con cheque, por lo que*



*recomendamos se establezca un límite mayor en atención a los precios que actualmente rigen en el mercado.*

*Lo establecido en la regla 3.4.3 de la RMF para 2006, se incorporó al reglamento de la Ley en el artículo 35 A, el cual dispone que corresponde a las autoridades fiscales resolver las solicitudes de autorización para liberar la obligación de pagar erogaciones con cheque nominativo cuando las erogaciones se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.*

*También, se permite el considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas, los originales de los estados de cuenta de cheques que emitan las instituciones de crédito, siempre que cumplan los requisitos que al efecto establece el artículo 29-C del CFF.*

*Adicionalmente, la regla I.3.3.1.6. de la RMF para 2012, establece para efectos de esta fracción, la documentación comprobatoria necesaria para la deducción de gastos en combustible para vehículos, cuando éstos se comprueben mediante estados de cuenta emitidos en los casos en los que el pago se efectúa a través de monederos electrónicos.*

#### **IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.**

##### **RISR 36**

*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 29 a 38, 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 36 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 86 de esta Ley.

RMF I.3.17.7., RMF I.12.4.1.

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 se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II y VI 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.

*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, erogaciones al extranjero, intereses pagados a personas físicas que queden comprendidas en el Capítulo IX del Título IV de la presente Ley, etc.*

*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 47 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.*

*Es importante destacar que para poder deducir pagos efectuados al extranjero, el contribuyente tiene que proporcionar la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de la Ley, que más adelante se comenta.*

- VI.** Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

*A través de esta fracción se persigue el que la autoridad cuente con la información necesaria para poder verificar si el proveedor de los bienes o servicios cumplió con las obligaciones fiscales inherentes a la operación de que se trate.*

*Consideramos que esta fracción es innecesaria, toda vez que los objetivos que se persiguen por parte de la autoridad se logran conforme lo establecido en la fracción III de este mismo artículo, tal y como lo comentamos oportunamente.*

*Conforme al artículo 27 del CFF, están obligados a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes las personas físicas o morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realizan.*

- VII.** 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 los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el Impuesto al Valor Agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

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 29 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.*

*En el artículo 37 del Reglamento de la Ley, que estuvo vigente hasta el 4 de diciembre de 2006, señalaba que en aquellos casos en que los actos o actividades están gravados a la tasa del 0 %, en materia del Impuesto al Valor Agregado, no será necesario el traslado expreso del mismo en el documento correspondiente, lo cual puede resultar obvio ya que el importe a trasladar sería de \$ 0 (cero) en todos los casos.*

*Cuando se opte por considerar a los estados de cuenta de cheques que emitan las instituciones de crédito, como comprobantes para amparar las deducciones, en dichos estados de cuenta debe constar en forma separada el Impuesto al Valor Agregado pagado a los proveedores de bienes y servicios.*

*En materia de impuesto especial sobre producción y servicios, se establece como requisito de deducción, para quienes adquieran bebidas alcohólicas, el que los envases y recipientes que las contengan tengan adheridos el marbete o precinto correspondiente.*

- VIII.** 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; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

**RISR 38**

*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 38 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 168 de esta 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.*

- IX.** Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, 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.

RISR 69-E, RMF I.3.3.1.10.

*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 la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

RISR 39

*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 39 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.*

- X.** 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; y
  - 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.*

- XI.** 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."*

- XII.** Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

RISR 30, RISR 30-A, RISR 42, RISR 43, RISR 43-A

Para estos efectos, 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.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, 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, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

#### RISR 40, RMF I.3.3.1.9.

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 tres 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 del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

#### RISR 42

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. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

#### RISR 41

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. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se

refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

#### RISR 30-A

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

#### RISR 30-A, RISR 43-A

*El artículo 8 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.*

*Otro de los aspectos de mayor importancia es el relativo al promedio aritmético a que se refiere el párrafo cuarto de esta fracción en donde, también, de no cumplirse con esta limitante, la erogación total representaría una partida no deducible. No ayuda a la resolución de los problemas de los contribuyentes la falta de una mecánica establecida en la ley para calcular tal promedio aritmético.*

*Respecto de las erogaciones por concepto de previsión social a favor de los trabajadores, se incluye en el artículo 40 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.*

*En nuestra opinión, lo mencionado en el párrafo anterior, es aplicable para los supuestos señalados en los párrafos cuarto y último de la fracción en comento.*

*El artículo 41 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 42 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 43 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 5 de diciembre de 2006 se incorporó el artículo 43 A 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.*

- XIII.** 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.

**RISR 44**

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 fijan en disposiciones de carácter general.

#### RISR 44

*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 44 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.*

- XIV.** 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.).*

- XV.** 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.

RISR 274, RMF I.3.3.3.1.

- XVI.** 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 de Sociedades de Información Crediticia.

Así mismo, será aplicable lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción, 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 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, éstas sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 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 por ventas</i>	<i>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 por ventas</i>	<i>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 por ventas</i>	<i>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 20 fracción VI 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 46 de la Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los considerarán cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que los deduzcan.*

- XVII.** 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 18 de la Ley, que se refiere precisamente a los ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero.*

- XVIII.** 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.

**RISR 45**

*En términos generales, los requisitos que para este tipo de comisiones establece el 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 a la tasa del 40 %. Lo anterior, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 204 de la Ley que se comenta.*

- XIX.** 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 la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta 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 VII 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 refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

RISR 46, RISR 47, RMF I.4.2.6., RMF II.2.8.4.2.

*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 el artículo 86 de la Ley. En los plazos que establece dicho artículo 86 (15 de febrero de cada año) 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 46 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.*

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con la documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación 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 que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

*En el párrafo anterior se establecen los requisitos para que proceda la deducción de los anticipos que efectúen los contribuyentes para gastos. Estos requisitos consisten, básicamente, en que se cuente con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del CFF, que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el día último del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. Obviamente, la deducción en el ejercicio en que se reciba el bien adquirido o el servicio, será por la diferencia entre el valor total pactado y el monto del anticipo.*

Quando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 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.

- XX.** 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.
- XXI.** Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar

el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.

*En la fracción XII del artículo 2 del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a Disposiciones Transitorias de dicha Ley, se señala que las personas que hubieran optado por deducir en forma inmediata las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, conforme a lo establecido por el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, deberán mantener el registro específico de dichas inversiones, en los términos de la fracción IV del artículo 58 y de la fracción IV del artículo 112 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes hasta el 31 de diciembre de 1998.*

- XXII.** 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.

RISR 87, RISR 88, RISR 88-A, RISR 88-B, RISR 89

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que 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.

RISR 87, RISR 88, RISR 88-A, RISR 88-B, RISR 89, RISR 117, RMF I.3.3.1.10., I.3.3.1.19., II.3.2.1.2.

*En Disposición Transitoria se precisa que esta deducción sólo aplica respecto de adquisiciones realizadas a partir de 2005, lo cual puede resultar insuficiente para contribuyentes que optaron por la acumulación del valor de sus existencias en inventarios al 31 de diciembre de 2004, pues ellos no podrán tomar la deducción respecto de mercancías incluidas en tal inventario y que posteriormente pierdan su valor.*

*La fracción XXIII del artículo 31 de la ley del ISR que enseguida se presenta fue modificada a partir del 5 de junio de 2009.*

- XXIII.** 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 la documentación comprobatoria expedida 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.

## **GASTOS NO DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 32.-** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

RISR 274

- 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 al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto empresarial a tasa única ni del impuesto a los depósitos en efectivo, a cargo del contribuyente.

RISR 7

*Más adelante, en la fracción XV de este mismo artículo, se comentarán los casos en que serán deducibles el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.*

*De conformidad con el CFF, las contribuciones que no se paguen en su momento se actualizarán conforme transcurre el tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, y se enterarán en forma actualizada conjuntamente con los recargos correspondientes. Estas*

*actualizaciones jurídicamente tendrán carácter de impuestos, por lo que su suerte será la misma que la del impuesto que se actualiza.*

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 42 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

RISR 3-A, RISR 48, RMF I.3.3.1.14., RMF I.3.3.1.15.

*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 48 reglamentario establece que los dividendos percibidos de sociedades mercantiles, así como partidas que no se consideraran ingresos de conformidad con lo dispuesto en el 2º párrafo del artículo 17 de la Ley, no deben considerarse para el cómputo de los ingresos exentos.*

*La regla I.3.3.1.14. de la RMF para 2012, establece que, opcionalmente, las personas físicas y morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, podrán no aplicar la restricción relativa a la proporción de los ingresos exentos, siempre y cuando cumplan los requisitos que en la regla de referencia se describen.*

- 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 aquéllos que realizan las personas que prestan un servicio personal subordinado o independiente, a nombre de una persona moral, entendiendo por representación aquel acto jurídico, en virtud del cual una persona física o moral actúa por cuenta y orden de otra persona.*

*Las únicas excepciones a la deducibilidad de estos gastos de representación pudieran ser las previstas en las fracciones III y V de este artículo 32, 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.

RISR 49, RISR 50

*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.*

*De conformidad con el artículo 110 de la Ley, la relación de trabajo se da cuando exista la prestación de un servicio personal subordinado, asimilando a dicha subordinación por ejemplo: “ la de los miembros de sociedades cooperativas, así como de las sociedades y asociaciones civiles; la de los miembros de consejos de administración, de vigilancia, consultivos, etc.”.*

*El artículo 49 del Reglamento, señala que por establecimiento del contribuyente, debe entenderse aquél en el que preste normalmente sus servicios la persona beneficiaria del viático, sin que necesariamente se refiera al domicilio fiscal del contribuyente.*

*Además, se precisa que tratándose de viáticos que beneficien a profesionistas independientes, los comprobantes deberán expedirse a nombre del prestatario del servicio y, si benefician a empleados, podrán expedirse a nombre de ellos, en cuyo caso, no será aplicable el supuesto de ingreso presunto establecido en la fracción IX del artículo 20 de esta Ley.*

*Otro de los requisitos que se contemplan en esta disposición reglamentaria, consiste en obligar a los beneficiarios del viático o gastos de viaje, a proporcionar al prestatario una relación de los mismos, anexando los comprobantes respectivos.*

*Por otro lado, el artículo 50, también del Reglamento, establece los topes y requisitos para que los contribuyentes puedan deducir gastos erogados por concepto de gasolina, aceite, reparaciones, etc., con motivo del uso de automóviles propiedad de trabajadores, como consecuencia de viajes realizados para desempeñar actividades propias del contribuyente.*

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 a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa 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 a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

#### RISR 3-A

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 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 la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

- 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 e Intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

RMF I.2.1.5., RMF I.3.3.1.11.

Se exceptúa de lo 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.

RMF I.3.3.1.11.

*Esta disposición pretende evitar la realización de operaciones entre personas físicas y empresas con este tipo de títulos de crédito, las cuales tenían como propósito el reducir la base gravable de las empresas que adquirirían o recibían, en préstamo, títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal.*

*El segundo párrafo de esta fracción tiene la finalidad de que las instituciones en él señaladas pudieran llevar a cabo este tipo de operaciones financieras sin restricciones, señalando la regla I.3.3.1.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, que las operaciones a que se refiere dicho párrafo 2º, son las de préstamo de títulos o valores que se señalan en la regla I.2.1.5. de la misma Resolución Miscelánea.*

- 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.

RISR 51

*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 51, 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 cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

**RISR 51**

*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 el artículo 33 de esta Ley, que más adelante se comentará.*

- 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 17 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.*

*En el caso de enajenación de bienes se limita la deducción de pérdidas que, intencionalmente, se puedan generar al adquirir a un valor superior al de mercado y posteriormente enajenar a este valor, ya que, para tal efecto serán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 91 de la LISR, referente a la determinación presuntiva de precios por parte de la autoridad.*

- 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 24 de la Ley que nos ocupa, antes comentado.*

*Es necesario resaltar, que el crédito comercial no se encuentra definido dentro de la LISR; sin embargo, existe una referencia en el artículo 206 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, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$ 7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

RISR 3-A, RISR 52, RISR 53

*De conformidad con el artículo 52 del Reglamento de esta Ley, sólo se podrán deducir los pagos de rentas por aviones, embarcaciones y casas habitación, cuando se obtenga autorización de la Secretaría de Hacienda. En el caso de aviones y embarcaciones, sólo se aplicará esta regla cuando no tengan concesión o permiso para su explotación comercial.*

*La premisa de mayor importancia para obtener la autorización, consiste en que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de la actividad. Una vez otorgada la autorización, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio, y durante cinco años, la documentación que se señala en el citado artículo 52 del Reglamento.*

*Tratándose de aviones, no obstante que se haya obtenido autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo se podrá deducir hasta por el equivalente, la cantidad por día de arrendamiento que la Ley señala, y por lo que respecta a embarcaciones y casas habitación, serán deducibles totalmente las rentas, si se obtiene la autorización correspondiente.*

*Es importante señalar que la limitante de gastos por renta de aviones no comprende –en nuestra opinión– los pagos que se efectúen a las empresas dedicadas al taxi aéreo, en virtud de que éstas no otorgan el uso o goce del avión sino que prestan servicios de transportación aérea, además de que cuentan con permiso del Gobierno Federal para operar comercialmente.*

*Sin embargo, el Reglamento en su artículo 53, establece que en la limitante anterior se incluyen los pagos por servicios de transportación aérea; al respecto, consideramos que dicha disposición va más allá de la Ley en perjuicio de los contribuyentes.*

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

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 \$ 165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 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.

#### RISR 3-A

*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.*

*Conforme al Artículo Cuarto del Decreto por el que se Exime del pago de Contribuciones Federales, se Condonan Recargos de Créditos Fiscales y se Otorgan Estímulos Fiscales y Facilidades Administrativas, a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de abril de 2003, se podrá deducir por concepto de pagos por el uso o goce temporal de automóviles, hasta la cantidad de \$ 250.00 diarios por vehículo.*

- 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 27 de esta Ley.

*En caso de enajenar un avión, cuya inversión fue parcialmente deducible, y se obtenga pérdida en la enajenación, dicha pérdida sólo podrá ser deducible en la proporción en que la inversión también fue deducible.*

- 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 5º 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 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

RISR 54, RISR 58, RMF I.2.1.6.

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 9o. 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 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:

RMF I.3.1.5., RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10., RMF I.3.2.13.,  
RMF I.3.2.14., RMF I.5.2.4., RMF I.12.6.1.

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 24 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 215 y 216 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 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.

- 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.

RISR 2

- 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.*

*Mediante los artículos 54 y 58 del Reglamento se establece el procedimiento para determinar la posible pérdida fiscal. Así, si la enajenación se hizo fuera de bolsa; el costo, será el menor entre el precio de operación y la cotización por medio en bolsa, y como ingreso, el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en bolsa.*

*Tratándose de acciones distintas a las anteriores, la pérdida se determinará, si el costo fiscal calculado conforme al artículo 24 de la Ley, es superior al ingreso obtenido que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción.*

*El capital contable por acción se determinará dividiendo el capital contable actualizado conforme al B-10, correspondiente al cierre inmediato anterior, entre el total de acciones a la fecha de enajenación, incluyendo las de reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que esté en el capital contable o, en su caso de que el emisor de las acciones no formule sus estados financieros conforme a las Normas de Información Financiera, la actualización del capital se efectuará en los términos del artículo 95 del mismo Reglamento.*

*Como puede apreciarse, las posibilidades para obtener una pérdida deducible, implica superar las condiciones de unas disposiciones reglamentarias de carácter restrictivo; sin embargo, suponiendo que se generara una pérdida deducible, ésta sólo puede deducirse en la medida en que existan ganancias por la venta de acciones y otros títulos valor, en el ejercicio o en los cinco siguientes.*

- 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 23 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 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

**RISR 20**

*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 87.5 % 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. 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.

**RISR 55, RMF I.3.3.1.6.**

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.*

- XXI.** 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.

RISR 56

*Como una excepción a lo establecido en esta fracción, en el artículo 56 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.*

- XXII.** 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.

RMF I.3.17.15.

*Es importante destacar que será el propio contribuyente, quien tendrá que obtener y conservar la documentación que pruebe que los precios que paga por operaciones con residentes sujetos a regímenes fiscales preferentes, son similares a los que regularmente se pactan en condiciones normales del mercado, de donde resulta que es él, quien tiene la carga de la prueba y por tanto, no es la autoridad fiscal la que tiene que demostrar posibles desviaciones.*

- XXIII.** 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 215 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.*

- XXIV.** 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.

RISR 57, RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10.

*El Reglamento de la Ley, en su artículo 57, 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.*

- XXV.** 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.*

- XXVI.** 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 215 de la 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 principios de contabilidad generalmente aceptados 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 este 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.

RMF I.3.3.1.13.

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.

RMF I.3.3.1.12.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 215 de esta 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. Los casos en los que se aplica esta disposición, son los siguientes:*

- a) Cuando se paguen intereses por préstamos que hayan sido otorgados por personas físicas o morales que se consideren partes relacionadas.*
- b) Cuando se paguen intereses sobre préstamos de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de la Ley.*

*No obstante lo anterior, existen ciertas excepciones, mismas que enseguida comentamos.*

- No es aplicable el límite de deuda respecto al capital, tratándose de instituciones del sistema financiero, en la realización de operaciones propias de su objeto, siempre que cumplan con las reglas de capitalización prevista por la legislación aplicable al sistema financiero; tampoco es aplicable a los contribuyentes que obtengan una resolución favorable en materia de precios de transferencia que*

*demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o contraprestaciones de mercado, siempre que los intereses sean pagados a partes relacionadas y además presenten, conjuntamente con la solicitud de resolución, un dictamen de Contador Público Registrado, que contenga la metodología que demuestre que los precios o contraprestaciones pagadas, son lo que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

- *Cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas, obtenga créditos de una parte independiente, éstos no se considerarán para determinar el límite de deudas respecto del capital, cuando el margen de utilidad atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable, aplicando alguno de los métodos para determinar los precios de transferencia siguientes: partición de utilidades, residual de partición de utilidades o de márgenes transaccionales de utilidad de operación, siempre que se obtenga una resolución favorable en los términos descritos en el párrafo anterior.*
- *No se consideran para el cálculo de las deudas, los créditos hipotecarios con garantía de bienes inmuebles adquiridos en el ejercicio en el que se constituya la hipoteca o en el ejercicio inmediato anterior, siempre que se cumpla con los requisitos de información que establezca el Reglamento, esta excepción no se aplica cuando el crédito sea otorgado por una parte relacionada.*

*Ahora bien, en caso de que resulte aplicable la disposición, el procedimiento aplicable es el siguiente:*

	<i>Miles de pesos</i>
<i>Se determina el saldo promedio anual de deudas (saldos al día último de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses, sin incluir los intereses devengados en el mes)</i>	<i>\$ 2,500,000</i>
<i>Menos: capital contable promedio</i>	
<i>Capital contable al inicio del ejercicio</i>	<i>\$ 500,000 +</i>
<i>Capital contable al cierre del ejercicio (sin incluir la utilidad o pérdida del ejercicio)</i>	<i>\$ 600,000 ÷ 2 = 550,000</i>
<i>Triple del capital contable promedio</i>	<i>550,000 x 3 = 1,650,000</i>

<i>Deudas excedentes</i>			\$ 850,000
<i>Intereses no deducibles</i>	125,000		
<i>Intereses devengados en el ejercicio</i>	_____		
<i>Saldo promedio anual de las deudas</i>	2,500,000	= 0.05	
			X .05
<i>Intereses no deducibles</i>			\$ 42,500

*Mediante Disposiciones Transitorias aplicables para el ejercicio fiscal de 2005, se estableció que los contribuyentes tendrán un plazo de cinco años contado a partir de la entrada en vigor de la disposición en comento, para disminuir el exceso de deuda sobre capital contable determinado en los términos de la fracción XXVI del artículo 32.*

*Aun cuando resulta confusa la redacción del mencionado Artículo Transitorio, entendemos que el propósito es que el contribuyente cuente con un plazo de hasta cinco años para corregir su baja capitalización; sin embargo, al señalar que esta disminución debe hacerse en forma proporcional, podría interpretarse que el contribuyente no puede anticiparse a corregir su posición actual, situación que resultaría totalmente ilógica.*

*Mediante una Disposición Transitoria para 2006, se establece que los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32, y en el tercer párrafo del artículo 48, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2006, inclusive por el ejercicio 2005.*

*De manera similar, ya desde el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes, publicado en el DOF el 20 de octubre de 2005, se habían atendido algunas de las principales distorsiones que pudieran derivarse de la determinación del monto de los intereses no deducibles, provenientes de un supuesto sobreendeudamiento. Efectivamente, atendiendo a que existen casos de empresas que requieren de financiamiento a largo plazo para la realización de diversos proyectos de infraestructura productiva o para la manufactura de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, cuyo monto puede llegar a exceder el límite establecido en la Ley, el citado decreto estableció, entre otros aspectos, que los contribuyentes podrían excluir del cálculo correspondiente, a las deudas que provinieran de créditos contratados con instituciones financieras que hubieran sido destinadas a inversiones productivas, siempre y cuando se cumplieran con, por lo menos, seis requisitos de una lista incluida en el mismo decreto. En términos generales, esos*

*requisitos se refieren a limitaciones en el pago de dividendos, destino de los recursos, etc.,*

**XXVII.** 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 refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 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 que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

*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.*

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectuó la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

## **RESERVAS PARA PENSIONES Y ANTIGÜEDAD**

**ARTÍCULO 33.-** Las reservas para fondo de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustarán a las siguientes reglas:

RISR 30-A, RISR 62, RISR 224-A

*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 VII del artículo 29 de la Ley.*

**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.

RISR 2, RISR 59, RISR 60, RISR 61

*El artículo 59 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 efectos 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 del 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.*

*El artículo 63 del Reglamento, que estuvo vigente hasta el 5 de diciembre de 2006, aclaraba que lo dispuesto por la fracción que nos ocupa, en el sentido de que el reparto uniforme en diez ejercicios únicamente era aplicable respecto de las cantidades que debieron aportarse al fondo por concepto de servicios prestados con anterioridad a la constitución del mismo.*

- II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30 % en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda. La diferencia deberá invertirse en valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o bien 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 224 de esta Ley, o bien en acciones emitidas por las sociedades a que se refiere el artículo 224-A de la misma Ley, siempre que en estos dos últimos casos la inversión total no exceda del 10 % de la reserva a que se refiere esta fracción.

RISR 64, RMF I.3.3.1.16.

*El artículo 64 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.

*En relación con lo establecido en el segundo párrafo de esta fracción, la regla 3.4.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, señala que las empresas que al 31 de diciembre de 2001, hubieran efectuado inversiones en acciones o en valores propios o de sus partes relacionadas con recursos de los fondos de pensiones, tendrán hasta el 31 de diciembre de 2006, para que el monto de dichas inversiones no exceda del 10 % del monto total del valor de la reserva del fondo de que se trate.*

*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 I.3.3.1.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.*

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

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

RISR 61, RMF I.3.3.1.17.

- 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 60 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 10 de esta Ley.

RISR 30-B, RISR 61, RISR 65

*Respecto a lo anterior, el artículo 62 del Reglamento dispone que los contribuyentes que hayan constituido en exceso reservas para pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad, podrán 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 30 % (28% en 2006) sobre la diferencia entre el monto de lo dispuesto de las mencionadas reservas y el monto de las cuotas antes mencionadas.*



*El mismo Reglamento en su artículo 65, señala que se considera que no se dispone de los bienes o de los rendimientos de los fondos de pensiones o jubilaciones, cuando los bienes, valores o efectivo que constituyen dicho fondo sean transferidos de la institución que esté manejando el fondo, a otra institución, siempre que se cumplan los requisitos que el mismo establece.*

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.

#### **VALOR EN ADUANA PARA ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES**

**ARTÍCULO 34.-** 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.

*Resulta obvio que lo que se pretende con esta disposición es fijar una regla para el caso de transferencia de mercancías de una empresa en el extranjero a su sucursal en el país, lo cual está estrechamente relacionado con el artículo 31, fracción XV, de la propia Ley.*

*Adicionalmente, subsiste la aplicación de reglas relativas a precios de transferencia entre partes relacionadas, conforme a los artículos 215, 216 y 217, mismos que serán comentados posteriormente.*

*Independientemente de lo anterior, debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo 67 de la Ley Aduanera, mismo que establece qué debe considerarse como valor en aduana.*

#### **DEROGADO**

**ARTÍCULO 35.- Derogado**

#### **DESARROLLOS INMOBILIARIOS, FABRICACIÓN DE ACTIVOS FIJOS Y TIEMPOS COMPARTIDOS**

**ARTÍCULO 36.-** 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 21 y 29 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.

RMF I.3.3.1.18.

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 37 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 del mismo, 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 derivan 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.

#### RISR 2

*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, rebasa 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 29, 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 31, fracción II, de la misma.

### DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

**ARTÍCULO 37.-** 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.

RISR 66, RMF I.3.3.2.1., RMF I.3.3.2.2., RMF I.3.3.2.3.

*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.*

*Por otra parte, la deducción debe realizarse en función de los meses completos de uso que hayan tenido los bienes en el ejercicio. Esta situación es discrepante con los procedimientos establecidos en el artículo para la determinación de la base de PTU, ya que para dichos efectos se permite tomar la deducción que corresponda al ejercicio completo, sin importar los meses en que el bien haya sido utilizado durante el mismo (artículo 16, fracción II, inciso b).*

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.

RISR 3-A

*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 38 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 I.3.3.2.2. de la RMF para 2012, 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.

RISR 66, RISR 67

*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 2012, en sus reglas 1.3.3.2.4., 1.3.3.2.5. y 1.3.4.1. 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 por cientos máximos autorizados por esta 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 el artículo 27 de esta Ley.

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.

*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 37 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.*

## CONCEPTO DE INVERSIONES

**ARTÍCULO 38.-** Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

RMF I.2.20.8, RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10.

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 VIDEOCASETES 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 videocasetes 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 videocasetes 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 Epoca

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 del 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 aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

*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 aquellas 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 39.-** Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

RISR 67, RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10.

- 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.

RMF I.3.3.2.3.

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.

Tratándose de contribuyentes que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral, éstos podrán optar por deducir las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, en el ejercicio en que las mismas se realicen. Dicha opción deberá

ejercerse para todos los gastos preoperativos que correspondan a cada yacimiento en el ejercicio de que se trate.

### **DEDUCCIÓN DE BIENES TANGIBLES**

**ARTÍCULO 40.-** Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

RISR 67, RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10

**I.** Tratándose de construcciones:

RMF I.3.3.2.4., RMF I.3.3.2.5., RMF I.3.4.1.

- 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, armones y autoarmones.
- 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.

RISR 3-A

**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, vegetales, 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 maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables.

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 43 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 41 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.

- XIII.** 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 capacidades diferentes a que se refiere el artículo 222 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 222 de la Ley.*

## **PORCIENTOS DE DEDUCCIÓN DE MAQUINARIA Y EQUIPO**

**ARTÍCULO 41.-** 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 porcentajes siguientes:

RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10., RMF I.3.3.2.4., RMF I.3.3.2.5.,  
RMF I.3.4.1.

- 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. 100 % en la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.
- XV. 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.

## REGLAS PARA DEDUCIR INVERSIONES

**ARTÍCULO 42.-** La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10.

- I. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

RISR 68

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 podrán capitalizarse a la inversión cuando éstas impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. Para tal efecto, en el artículo 68 reglamentario, se establece que las reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras, serán las que aumentan 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.

RISR 3-A, RISR 274



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.

RISR 3-A

- 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.

*En relación con las inversiones en casas habitación, comedores, aviones y embarcaciones, el artículo 69 del Reglamento, 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.

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”.*

- 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.

*Esta regulación, consideramos, presupone que la fusión o la escisión no hayan implicado la enajenación de los bienes para efectos fiscales, por haberse cumplido los requisitos que para ello establece el artículo 14-B del CFF.*

- 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 9o. 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 IV del artículo*

*20 de esta Ley, para el caso de personas morales; y en el artículo 155, 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 39 de esta Ley, únicamente cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas.

#### PÉRDIDAS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR

**ARTÍCULO 43.-** 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. Tratándose de bienes por los que se hubiese aplicado la opción establecida en el artículo 220 de esta Ley, la deducción se calculará en los términos de la fracción III del artículo 221 de la citada Ley. La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 20 de esta Ley.

RISR 87, RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10.

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 EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**ARTÍCULO 44.-** 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.

RMF I.2.20.8., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10.

*Para identificar si la operación de que se trate constituye o no un arrendamiento financiero, debe acudirse a la definición contenida en el artículo 15 del CFF.*

## **USO DE LAS OPCIONES EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**ARTÍCULO 45.-** 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:

RMF I.2.20.7., RMF I.2.20.8.

- 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 compras 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 compras, 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 Compras, a la postre, además ha resultado ser un efectivo estímulo para la actividad económica, que no requiere 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, implica un grave retroceso que conlleva un incremento en la complejidad del Impuesto Sobre la Renta, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscalizadoras. 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, violentándose con ello el principio de proporcionalidad consagrado en la Constitución Federal, 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.*

*Adicionalmente, el efecto recaudatorio de esta medida es prácticamente de una sola vez, al revertir los efectos acumulados en 17 años por el crecimiento del valor de los inventarios en dicho periodo y; sin embargo, sus efectos nocivos en cuanto a complejidad y falta de proporcionalidad del sistema serán permanentes. Esta conclusión no debe ser minimizada por el hecho de que su posible efecto recaudatorio podría abarcar ejercicios posteriores en la medida en que se incrementen los inventarios, ya que, en primer lugar, ese ya sería un efecto poco significativo y en segundo lugar, con este tipo de medidas que inhiben el crecimiento económico seguramente los inventarios ya no se incrementarán por la falta de desarrollo del país propiciado por la propia medida.*

*Por otra parte, las disposiciones propuestas 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 legislación 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.*

*Para cuantificar el costo de ventas, cuando existe inflación, lo recomendable es que los inventarios se valúen bajo el método UEPS*

*(Últimas Entradas Primeras Salidas) y la forma más práctica de aplicar dicho método es bajo la modalidad conocida como monetaria, y la Ley expresamente prohíbe esta modalidad. Dicha prohibición implicaría el que en la mayoría de los casos no sea factible la utilización del método UEPS y que por lo tanto, se tengan que utilizar métodos que no son adecuados en épocas de inflación y consecuentemente se determinen utilidades artificiales.*

## **SISTEMAS DE COSTEO Y MOMENTO DE DEDUCCIÓN**

**ARTÍCULO 45-A.-** 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 69-A, RISR 69-B, RISR 69-C, RISR 69-J, RMF 1.2.20.9., I.3.2.4., I.3.3.1.18., I.3.3.3.9.

*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 69-B del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a los costos predeterminados de la siguiente manera:*

**Artículo 69-B.-** Los contribuyentes que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 45-A 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.*
- 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 al 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 la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.*

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

RISR 69-A, RISR 69-C, RISR 69-J, RMF I.3.3.3.2.

*Costeo Directo: En la integración del costo de producción por medio del costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varíen en relación a los volúmenes producidos.*

*Como puede apreciarse, en este sistema, para determinar el costo de producción, no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.*

*La segregación de gasto fijo y variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características semivariabiles, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.*

*Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo, que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones*



*financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría, indudablemente, un peligro potencial para decisiones a largo plazo.*

*Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP*

*En relación con este párrafo, la regla I.3.3.3.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece la forma para separar los gastos fijos de los variables, definiendo a los gastos fijos como aquéllos que son constantes e independientes de los volúmenes producidos, de la siguiente manera:*

- *Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos deducidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.*
- *Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.*

*El artículo 69-C del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala lo siguiente:*

*Artículo 69-C.- Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley, el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.*

## **ACTIVIDADES COMERCIALES**

**ARTÍCULO 45-B.-** Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

RISR 69-A, RISR 69-D, RISR 69-E, RISR 69-J

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

## **OTRAS ACTIVIDADES**

**ARTÍCULO 45-C.-** Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

RISR 69-A, RISR 69-D, RISR 69-E, RISR 69-J

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- IV. 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, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores 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.*

## **ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES**

**ARTÍCULO 45-D.-** 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 31 fracción XV de esta Ley.

## **ENAJENACIONES A PLAZO Y ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**ARTÍCULO 45-E.-** Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o 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 del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

## **DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES (DOF 1-DIC-2004)**

### **ARTÍCULO TERCERO.....**

- VI.** Tratándose de enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de diciembre de 2004, por los contribuyentes que hayan ejercido la opción de considerar como ingreso la parte del precio cobrado durante el ejercicio, en los términos del artículo 18, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.
- VII.** Para los efectos del artículo 45-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción a que se refería la fracción II del artículo 29 de la citada Ley en los términos del artículo 35 de la misma, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de 2004. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, la deducirán de conformidad con lo dispuesto a la Sección III, Capítulo II del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin perjuicio de lo dispuesto en la fracción V de este artículo.

## **CONSISTENCIA DE PROCEDIMIENTOS**

**ARTÍCULO 45-F.** 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.

RISR 69-F, RISR 69-G

*En el artículo 69-F del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dispone:*

**Artículo 69-F.-** El procedimiento a que se refiere el artículo 45-F de la Ley, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo.

*Asimismo, en el artículo 69-G del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se indica:*

**Artículo 69-G.-** para los efectos del artículo 45-F de la Ley, los contribuyentes podrán cambiar el sistema, siempre que:

- I.** Hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios.
- II.** Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio anterior.
- III.** Que el saldo del inventario a que se refiere la fracción anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se hubiera realizado la variación de sistema.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación 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.*

## MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

**ARTÍCULO 45-G.** Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

RISR 69, RMF I.3.3.3.4., RMF I.3.3.3.9.

### 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.*

*Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.*

### II. Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS).

*El método "UEPS" consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.*

*Como en el caso del sistema "PEPS", el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan, y también deben establecerse las diferentes capas del inventario, según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.*

*A través de la aplicación de este método, en época de alza de precios, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.*

*Normas de Información Financiera, Boletín C-4 emitido por el IMCP.*

### III. 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.*

### IV. 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.*

### V. Detallista.

#### RMF 1.3.3.3.3.

*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 detallista, 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.*

*Respecto a la definición del método detallista, la regla 1.3.3.3.3. de la Resolución Miscelánea para 2012 establece: Tratándose de los*

*contribuyentes que de conformidad con la fracción V, del artículo 45-G 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 86, fracción XVIII 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 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 alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II 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 69-H

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.

*En el artículo 69-H del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece:*

*“Artículo 69-H.- Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-G de la Ley, los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de adquisición de las materias primas,*

*productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o 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, productos semiterminados, y productos terminados, al inicio del ejercicio.*
- II.** *De las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuados 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 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 de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, así como aplicar lo dispuesto en este artículo, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.”*

*La regla I.3.3.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señala: Para los efectos del artículo 69-H 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 45-I de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés.*

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$ 50,000, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

*Por su parte la regla I.3.3.3.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señala: Para los efectos del artículo 45-G 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 tercer párrafo del precepto citado, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.*

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

RISR 69

*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 I.3.3.3.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, 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 XVIII del artículo 86 de la Ley.*

*Por otra parte, en el artículo 69-I del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta se dispone:*

**Artículo 69-I.-** para los efectos del cuarto párrafo del artículo 45-G 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 valorar 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 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 45-H.-** 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 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

### **PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

**ARTÍCULO 45-I.** 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 45-G de esta Ley.

RMF I.3.3.3.5.

### **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 tiene por objeto revertir el efecto de deducción de los inventarios que se tengan 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.*

*Sin embargo, entre otros defectos, la disposición no toma en cuenta que no todos los inventarios fueron deducibles al ser adquiridos, como es caso de los importados temporalmente que eran deducibles hasta su retorno al extranjero o los adquiridos de personas físicas o de contribuyentes sujetos al régimen simplificado que eran deducibles hasta que son pagados, por lo que en estos casos el efecto se duplica en perjuicio del contribuyente.*

*A través de las siguientes reglas que subsisten en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se corrige dicha situación, mismas que a continuación se transcriben:*

**RMF I.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 primer 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, 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

**RMF 3.4.17. para 2006.** Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:

Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes – a que se refiere esta Regla-, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.

El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio de 2005, y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

- 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.

*A través de la regla I.3.3.3.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, se establece que esta valuación podrá efectuarse considerando el método de valuación de inventarios que tuviera la empresa, conforme se señala a continuación:*

Los contribuyentes que de conformidad con la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la

Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, ejerzan la opción de acumular sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, podrán determinar el valor del inventario base a que se refiere la fracción V del citado Artículo Tercero, utilizando el método de valuación de inventarios que hayan utilizado para estos efectos contables, en la determinación del valor de dicho inventario, siempre que el método utilizado sea uno de los señalados en el artículo 45-G de la Ley del ISR y se utilice este mismo método de valuación de inventarios durante un periodo mínimo de cinco ejercicios posteriores al ejercicio de 2005.

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 I.3.3.1.18. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, 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 o 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.

**RMF 3.4.33 para 2005.** Para los efectos de determinar el inventario acumulable a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se estará a lo siguiente:

El saldo de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, se actualizará en los términos del cuarto párrafo del artículo 61 de la Ley del ISR, incluyendo las pérdidas fiscales del ejercicio de 2004, hasta el último mes del ejercicio de 2004.

El saldo pendiente por deducir, al 1 de enero de 2005, del inventario a que se refiere el inciso a) de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR a que se refiere esta Regla, se actualizará desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario y hasta el último mes del ejercicio de 2004.

- 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 I.3.3.3.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señala: Para los efectos del de*

la fracción V, inciso c) del Artículo Tercero 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.*

*En relación con lo anterior, la regla I.3.3.3.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, establece: Los contribuyentes para determinar el inventario acumulable 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, podrán optar por disminuir del inventario base, en lugar de la diferencia que se hubiera obtenido de conformidad con el procedimiento establecido en la citada fracción V, inciso c), la diferencia que se obtenga de disminuir de los inventarios de bienes que hubieran importado directamente que tuvieran al 31 de diciembre de 2004, valuados al precio de la última compra de dicho ejercicio, los inventarios que de los mismos bienes hubieran tenido al 31 de diciembre de 2003, también valuados al precio de la última compra de 2004, siempre que en este caso el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2004, sea mayor que el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2003, ambos valuados al precio de la última compra de 2004. La diferencia que se disminuya en los términos de esta regla, será la que se acumule en el ejercicio fiscal de 2005, en lugar de la diferencia determinada en los términos de la fracción V, inciso c) del Artículo Tercero mencionado.*

*Por otro lado, la regla 3.4.31 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, dispone: Para los efectos de determinar el*

inventario base a que se refiere 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, los contribuyentes podrán disminuir del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio de 2004.

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>			
<u><i>Inventario promedio</i></u>	<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 (11.7+11.6+11.0) ÷3=</i>	11.43		

*Por otra parte, la regla I.3.3.3.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, indica: Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere la fracción IV del Artículo Tercero 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 último 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.

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 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, 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 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.

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 disminuya respecto del inventario base.

<i>Acumulación en ejercicios posteriores a aquél en el que disminuyó el inventario:</i>		
<i>Inventario reducido (31-12-06)</i>	80,000	= .80
<i>Inventario base (31-12-04)</i>	100,000	
<i>Inventario acumulable (100,000 – 30,000)</i>	70,000	
	X .80	
	56,000	
<i>% de acumulación anual que corresponde de acuerdo con el índice de rotación del inventario</i>		
	0.20	
	\$ 11,200	
<i>Años pendientes de acumular (2007 a 2009)</i>	3	
<i>Acumulación del inventario en los ejercicios posteriores</i>	<u>\$ 33,600</u>	
<i>Acumulación en el ejercicio en el que disminuyó el inventario</i>		
<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 1.3.3.3.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señala: Los contribuyentes 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.*

*Por su parte, la regla 3.4.40 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 estableció: Los contribuyentes que hubieran*

optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, y que al 31 de diciembre de 2005 y en ejercicios fiscales posteriores, el valor de sus inventarios hubiese disminuido con respecto al inventario base del 31 de diciembre de 2004, para determinar el inventario acumulable del ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, en lugar de aplicar lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo Tercero mencionado, podrán estar a lo siguiente:

- I. Determinarán la cantidad que se debe acumular en el ejercicio en el que se reduzca el inventario de acuerdo con lo siguiente:
  - a) Se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido, se multiplicará por el inventario acumulable.
  - b) Se disminuirá del inventario acumulable, la cantidad obtenida de conformidad con el inciso anterior, así como las acumulaciones efectuadas en ejercicios fiscales anteriores a dicha reducción.

En el caso de que la cantidad que se obtenga de conformidad con este inciso, sea inferior a la cantidad que se deba acumular en el ejercicio fiscal de que se trate, de conformidad con el procedimiento señalado en el tercer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se deberá acumular esta última.

- II. En los ejercicios fiscales posteriores a aquél en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:
  - a) Se determinará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores, disminuyendo del inventario acumulable, las acumulaciones efectuadas en los ejercicios anteriores.
  - b) Se recalcularán los por cientos de acumulación que le correspondan a cada uno de los ejercicios fiscales posteriores a aquél en el que se redujo el inventario, de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios que hubieran determinado en los términos de lo dispuesto en la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, dividiendo cada uno de dichos por cientos, entre la suma de los citados por cientos que correspondan a

cada uno de los ejercicios pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación señalada en dicha fracción, incluido el del ejercicio por el que se efectuó el cálculo.

- c) El por ciento que se obtenga para cada uno de los ejercicios posteriores, de conformidad con el inciso anterior, se multiplicará por el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores que se determine en los términos del inciso a) de la fracción II de esta Regla.

**III.** Se considerará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores y los por cientos de acumulación recalculados, que se hubieran determinado por última vez de conformidad con la fracción II de esta Regla, cuando el monto del inventario reducido del ejercicio fiscal de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en las fracciones I y II de esta Regla.

Una vez ejercida la opción a que se refiere esta Regla, no podrá variarse para determinar el inventario acumulable correspondiente a los ejercicios fiscales posteriores.

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.

*Al respecto, la regla 3.4.41 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 señaló: Para los efectos de lo dispuesto en el penúltimo 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, la sociedad fusionante acumulará en el ejercicio fiscal en el que ocurra*

la fusión, los inventarios acumulables pendientes de acumular de la sociedad fusionada, cuando dicha sociedad fusionante, tenga pérdidas pendientes de aplicar en el ejercicio fiscal en el que ocurra la fusión.

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 culmine 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 debe acumularse.*

### **CAPÍTULO III DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

#### **DETERMINACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

**ARTÍCULO 46.-** 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.

RISR 70, RMF I.3.1.5., RMF I.12.6.3., RMF I.12.6.4., RMF I.12.6.5.

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.

- 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.

*El Art. 70 del Reglamento permite no considerar como deudas las reservas para pensiones y jubilaciones o primas de antigüedad, siempre que dichas reservas no se consideren como créditos.*

#### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES (DOF 1-ENE-2002)**

##### **ARTÍCULO SEGUNDO.....**

**fracción XXI.** Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, que se hubiesen devengado a favor del contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor de esta fracción y que no se hubiesen acumulado por no haber sido efectivamente percibidos, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con las personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dichos intereses se acumularán cuando se expida el comprobante que los ampare o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero. En este caso, quien pague los intereses moratorios generados con anterioridad a la entrada en vigor de esta fracción, sólo podrá deducirlos cuando los pague, si no los hubiese deducido en el momento en que se devengaron.

Para los efectos del párrafo anterior, el componente inflacionario de los créditos y de las deudas de los que deriven intereses moratorios se calculará desde el mes en que se generaron dichos intereses y hasta el mes inmediato anterior a la entrada en vigor de esta fracción conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se abroga. El componente inflacionario que resulte se sumará o se restará, según sea el caso, del monto del ajuste anual por inflación acumulable o deducible, según corresponda.

Cuando con posterioridad a la entrada en vigor de este artículo se cancele un crédito o una deuda, contratados con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, se cancelará el componente inflacionario de dicho crédito o deuda correspondientes al periodo comprendido desde que se contrataron y hasta la entrada en vigor de este artículo, el monto que resulte de la cancelación del crédito se adicionará a los demás ingresos acumulables del contribuyente o, en su caso, se disminuirá de la pérdida fiscal, del ejercicio en el que se cancele el crédito. Asimismo, el componente inflacionario de la deuda que se cancela se disminuirá de los ingresos acumulables o, en su caso, se adicionará a la pérdida fiscal del ejercicio en que se cancele dicha deuda. Lo dispuesto en esta fracción se aplicará con independencia de lo señalado en el artículo 47 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**Fracción XXV.** Las instituciones de seguros que hubiesen considerado como deuda la diferencia entre la pérdida y ganancia inflacionarias, en los términos de la fracción II del artículo 53-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se abroga, deberán disminuir dicha diferencia, hasta agotarla, del ajuste anual por inflación deducible, de ejercicios posteriores o

del costo de los activos no financieros cuando éstos se enajenen.

- 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.

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:*

	<b>CASO "A"</b>	<b>CASO "B"</b>
Saldo promedio anual de los créditos	\$ 300,000	\$ 300,000
<i>Menos:</i>		
Saldo promedio anual de las deudas	400,000	250,000
Diferencia	(100,000)	50,000
Factor de ajuste anual (estimado)	0.0350	0.0350
Ajuste anual por inflación acumulable	\$ 3,500	
Ajuste anual por inflación deducible		\$ 1,750

*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, conforme al Art. 20 del CFF.*

## CONCEPTO DE CRÉDITOS

**ARTÍCULO 47.-** 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 sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.

RMF I.2.1.6



No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

RISR 26, RMF I.3.2.13.

- 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.

*Serán considerados como créditos, 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, aunque al cierre de este último exista un saldo por cobrar.*

- II. Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

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.

*Por la forma en que esta disposición está redactada, tampoco podrán considerarse como créditos las cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas, personas físicas que deriven de operaciones de compra-venta de bienes o de prestación de servicios, con el perjuicio que esto pudiera generar para el contribuyente.*

*Desde luego las cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas, asociante o asociados, en la sociedad en participación que sean personas morales, sí serán considerados como créditos.*

- III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VIII del artículo 31 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 al 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.*

*En adición, la referencia a la fracción VIII del Art. 31, 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 Art.*

- IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.
- V. Los derivados de las enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción prevista en el artículo 18 de esta Ley, de acumular como ingreso el cobrado en el ejercicio, a excepción de los derivados de los contratos de arrendamiento financiero. Así como cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva.

*Se exceptúan de lo anterior, y por lo tanto sí podrán considerarse como créditos, a las enajenaciones a plazo mencionadas, cuando habiéndose acumulado el ingreso no se hubiera cobrado.*

*Respecto de los ingresos derivados de contratos de obra mueble e inmueble, cuya acumulación no esté condicionada a su percepción efectiva, sino a la autorización o aprobación de las estimaciones de obra para que proceda su cobro, las estimaciones de obra por cobrar sí califican como crédito con el beneficio que esto lleva implícito.*

- 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 9o. 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.

RISR 71, RISR 72

*Sobre este particular, el Reglamento de la Ley, en su Art. 71 establece las bases para cancelar la parte del ajuste anual por inflación correspondiente al crédito o deuda de la operación cancelada,*

*señalándose en el Art. 72 del mismo Reglamento, qué se entiende por cancelación de una operación que dio origen a un crédito o deuda.*

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 48.-** Para los efectos del artículo 46 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 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.

RISR 46, RMF I.2.1.6., RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10., RMF I.3.2.13., RMF I.3.4.1.

*En el caso de las contribuciones causadas deberá considerarse que el tercer párrafo de este Art. establece que no se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos, entre otras, de la fracción I del Art. 32 de la Ley; por lo que el Impuesto Sobre la Renta a cargo de las personas morales representarán deudas para la determinación del ajuste anual por inflación.*

*Por otro lado, los contribuyentes que obtengan concesiones, autorizaciones o permisos para la construcción, operación y mantenimiento, de las obras públicas que se señalan en la regla I.3.4.1. de la RMF para 2012, podrán no considerar como deudas para efectos de este Art., las aportaciones que reciban de la Federación, de las Entidades Federativas o de los municipios, así como de sus organismos descentralizados, siempre que no se reserven el derecho a participar en los resultados de la concesión, autorización o permiso y el concesionario, autorizado o permisionario.*

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.

*Este Art. no contiene una definición general de lo que se considera deuda, por lo que para definir dicho concepto serán aplicables los conceptos de derecho común, y al no distinguir la definición entre deudas en efectivo, en bienes o en servicios, entendemos que todo este tipo de deudas debe incluirse como tal para efecto del cálculo del ajuste anual por inflación.*

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del mismo artículo.

RMF I.3.4.1.

*Se establece que tampoco se considerará deuda para efectos del Art. 46 de esta Ley, el monto de las deudas que excedan el límite establecido en el Art. 32 en su fracción XXVI. Al respecto, dicha adición al párrafo correspondiente 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”, siendo que el cálculo para la determinación del promedio anual de deudas establecido en el Art. 46 de la Ley del ISR, requiere de saldos finales mensuales. Para tales efectos sería suficiente comparar dicha exclusión con la relativa a las deudas originadas por partidas no deducibles en los términos de las fracciones I, VIII y IX del Art. 32 de la citada Ley del ISR.*

*Es importante mencionar que la exclusión del monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del Art. 32 de la Ley del ISR, resultaría también aplicable de manera opcional al ejercicio 2005, de conformidad con lo establecido en la fracción IV del Art. Segundo de las Disposiciones de vigencia anual de la Ley del ISR para 2006.*

Para los efectos del artículo 46 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 18 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.

RISR 26, RISR 71, RISR 72

*Respecto al párrafo anterior, remitimos al lector a los comentarios señalados en el Art. anterior relacionados con la cancelación de créditos.*

## **CAPÍTULO IV**

### **DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES**

#### **ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO**

**ARTÍCULO 49.-** 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.

*Los almacenes generales de depósito, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, tendrán por objeto el almacenamiento, guarda o conservación, manejo, control, distribución o comercialización de bienes o mercancías bajo su custodia o que se encuentren en tránsito, amparados por certificados de depósito y el otorgamiento de financiamientos con garantía de los mismos.*

*Asimismo, en los términos del artículo 16-A de la misma Ley, estos almacenes se encuentran obligados a constituir una reserva de contingencia que tendrá como propósito cubrir reclamaciones en caso de faltantes de mercancías en bodegas propias, arrendadas o habilitadas.*

*El artículo que aquí comentamos, permite a los Almacenes Generales de Depósito, deducir la reserva de contingencia en el ejercicio en el que la constituyan o la incrementen. Por supuesto, los faltantes de mercancías que deban cubrir con recursos provenientes de dicha reserva no serán deducibles puesto que su deducción se llevó a cabo al momento de constituir la o incrementarla. Por otra parte, en el caso de que la misma resultara excedida en un ejercicio respecto a otro y por lo tanto, debiera llevarse a cabo su disminución, el monto de la disminución se considerará ingreso acumulable en el ejercicio en el que ello ocurra.*

#### **SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES**

**ARTÍCULO 50.-** Las sociedades de inversión de capitales podrán optar por acumular las ganancias por enajenación de acciones que obtengan, en el ejercicio en que las distribuyan a sus integrantes. Tratándose de los intereses y del ajuste anual por inflación acumulables en el ejercicio, las citadas sociedades podrán optar por acumular dichos conceptos en el ejercicio en que los distribuyan a sus integrantes, siempre que en el ejercicio de iniciación de operaciones mantengan en promedio invertido cuando menos el 20 % de sus activos en acciones de empresas promovidas, que en el segundo ejercicio de operaciones mantengan en promedio

*invertido cuando menos el 60 %, que en el tercer ejercicio de operación mantengan en promedio invertido como mínimo el 70 % y que a partir del cuarto ejercicio de operaciones mantengan en promedio invertido como mínimo el 80 %, de los citados activos en acciones de las empresas señaladas. Para los efectos de este párrafo 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 ejerzan 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. El promedio invertido a que se refiere este párrafo, en cada uno de los dos primeros ejercicios, se obtendrá dividiendo la suma de las proporciones diarias invertidas del ejercicio entre el número de días del ejercicio. A partir del tercer ejercicio el promedio invertido se obtendrá dividiendo la suma de las proporciones diarias invertidas en el ejercicio de que se trate y las que correspondan al ejercicio inmediato anterior entre el total de días que comprendan ambos ejercicios. La proporción diaria invertida se determinará dividiendo el saldo de la inversión en acciones promovidas en el día de que se trate entre el saldo total de sus activos, en el mismo día.*

**Este primer párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012, ya que de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para 2012 prorrogó su vigencia.**

*Este tipo de sociedades son cada día más escasas. Las sociedades de inversión de capitales tienen como propósito llevar a cabo inversiones de riesgo; es decir, invertirán principalmente en acciones de sociedades (promovidas) generalmente en desarrollo para su posterior crecimiento y eventual colocación en los mercados bursátiles.*

*En términos generales, se puede decir que estas sociedades de inversión son promotoras de inversión y por lo tanto, se les ha otorgado un régimen fiscal preferencial, de manera que cuenten con la mayor cantidad de recursos monetarios que les permita, precisamente, promover y llevar a cabo nuevas inversiones de riesgo.*

*Este artículo, básicamente, permite que las sociedades de inversión de capitales difieran hasta el momento en el que se paguen dividendos o utilidades a los accionistas, los efectos fiscales provenientes de:*

- a) Los resultados obtenidos por venta de acciones.*
- b) Los intereses ganados y pagados.*
- c) Los efectos inflacionarios de sus activos y pasivos financieros (ajuste anual por inflación).*

*No obstante que estas sociedades, tal y como ya se señaló, están reguladas por la Ley de Sociedades de Inversión y por lo tanto, por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para efectos de disfrutar del régimen fiscal preferencial otorgado, deben cumplir con ciertos parámetros de inversión tendientes a que los recursos monetarios se destinen, precisamente, a la promoción de inversiones de riesgo y no*

*simplemente a su inversión financiera a corto plazo. En este orden de ideas, los intereses ganados y pagados, así como los efectos inflacionarios, únicamente podrán diferirse si la proporción de sus activos invertidos en acciones de sociedades promovidas cumplen con el mínimo señalado en el mismo artículo, de lo contrario, únicamente se podrá diferir la acumulación y la deducción de los resultados obtenidos por venta de acciones.*

**Artículo 50. Las sociedades de inversión de capitales podrán optar por acumular las ganancias por enajenación de acciones, los intereses y el ajuste anual por inflación, hasta el ejercicio en el que distribuyan dividendos a sus accionistas.**

*Este primer párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

Las sociedades de inversión de capitales podrán optar por acumular los conceptos señalados en el párrafo anterior, hasta el ejercicio en el que distribuyan dividendos a sus accionistas, siempre que en el ejercicio de inicio de operaciones mantengan en promedio invertido cuando menos el 20 % de sus activos en acciones de empresas promovidas, que en el segundo ejercicio de operaciones mantengan en promedio invertido cuando menos el 60 % de sus activos en las acciones señaladas, que en el tercer ejercicio de operaciones mantengan en promedio invertido como mínimo el 70 % de los activos en las acciones referidas y que a partir del cuarto ejercicio de operaciones mantengan en promedio invertido como mínimo el 80 % de los citados activos en acciones de las empresas señaladas. Las sociedades de inversión de capitales deberán actualizar las ganancias por enajenación de acciones y los intereses, desde el mes en el que los obtengan y hasta el mes en el que distribuyan dividendos a sus accionistas.

*Este segundo párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

Las sociedades que ejerzan la opción mencionada en el primer párrafo de este artículo, 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 dividendos. 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 deduzcan.

*Este tercer párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

El promedio invertido a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en cada uno de los dos primeros ejercicios de operaciones, se obtendrá dividiendo la suma de las proporciones diarias invertidas del ejercicio, entre el número de días del ejercicio. A partir del tercer ejercicio de operaciones el promedio invertido se obtendrá dividiendo la suma de las proporciones diarias invertidas en el ejercicio de que se trate y las que correspondan al ejercicio inmediato anterior, entre el total de días que comprendan ambos ejercicios. La proporción diaria invertida se determinará dividiendo el saldo de la inversión

**en acciones de empresas promovidas en el día de que se trate, entre el saldo total de sus activos del mismo día.**

*Este cuarto párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*Cuando las sociedades de inversión de capitales que hayan optado por acumular el ingreso en los términos señalados en el párrafo anterior distribuyan dividendos, en lugar de pagar el impuesto a que se refiere el artículo 11 de esta Ley, efectuarán un pago provisional que se calculará aplicando la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley sobre el monto total distribuido, sin deducción alguna. Dicho impuesto se enterará conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en que se distribuyan los dividendos señalados.*

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**Cuando las sociedades de inversión de capitales que hayan optado por acumular el ingreso en los términos señalados en el primer párrafo de este artículo distribuyan dividendos, en lugar de pagar el impuesto a que se refiere el artículo 11 de esta Ley, efectuarán un pago provisional que se calculará aplicando la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley sobre el monto total de la ganancia por enajenación de acciones, intereses y por el ajuste anual por inflación acumulable, sin deducción alguna. Dicho impuesto se enterará conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en el que se distribuyan los dividendos señalados.**

RMF I.2.12.1., RMF I.2.12.2., RMF I.2.12.3., RMF II.2.8.2.1. , RMF II.2.8.5.1. ,  
RMF II.2.8.5.2. , RMF II.2.8.5.3. , RMF II.2.8.5.4. , RMF II.2.9.2.

*Este quinto párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

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 88 de esta Ley, correspondiente al ejercicio en que se efectuó la distribución referida, el monto de los dividendos distribuidos en los términos de este artículo.

*Derivado del diferimiento de los ingresos obtenidos por concepto de venta de acciones, intereses y ajuste por inflación acumulable, es común que este tipo de sociedades de inversión reporte año con año pérdidas fiscales y por lo tanto, su saldo en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta sea mínimo. Como puede observarse, resultaría inútil otorgar un régimen fiscal preferencial y a su vez, eliminar la posibilidad de los accionistas de recibir las ganancias obtenidas a través de la sociedad de inversión. De esta manera, se permite que en lugar de pagar el impuesto definitivo que resultaría del pago de dividendos, que no provendrían de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, se pague un impuesto provisional, precisamente a la tasa del 281 %. Por supuesto, al final del ejercicio en el que se distribuyan dividendos, podrá resultar una utilidad fiscal, ya que deberá acumularse la ganancia en venta de acciones y los intereses y ajuste anual por*

---

<sup>1</sup> Para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, y 2012 se aplicará la tasa del 30% y para el ejercicio fiscal de 2013, se aplicará la tasa del 29%



*inflación, por lo que la Ley dispone que en su caso, la Utilidad Fiscal Neta deberá disminuirse con el monto del dividendo pagado, ya que de lo contrario, se estaría dando un doble beneficio: se habría considerado el pago del impuesto sobre dividendos como provisional, y además se habría incrementado el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, permitiéndose así, el pago de dividendos futuros, sin el gravamen correspondiente.*

Las sociedades de inversión de capitales deberán presentar a más tardar el día 15 del mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa en la que manifiesten cada una de las inversiones que efectuaron o que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos.

RMF II.2.8.4.2., RMF II.3.3.1.

*RF2010(que continúa vigente hasta el 31 de diciembre de 2012 de acuerdo a la Ley del Ingresos de la Federación) Se reforman el primer y actual segundo párrafos; se adicionan segundo, tercer y cuarto párrafos, pasando los actuales segundo, tercer y cuarto párrafos a ser quinto, sexto y séptimo párrafos respectivamente*

## **ESTABLECIMIENTOS EN EL EXTRANJERO DE BANCOS MEXICANOS**

**ARTÍCULO 51.-** 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 88 de esta Ley, no restarán del resultado fiscal el impuesto pagado conforme a este artículo.

*Es importante recordar que los residentes en México están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan. Así, una institución financiera residente en México, deberá acumular los ingresos que obtenga inclusive a través de sus sucursales (establecimientos) en el extranjero.*

*En este orden de ideas, el impuesto que se pague mediante retención a la tasa del 4.9 %, será provisional y a su vez, podrá ser acreditado por la institución de crédito residente en México, al momento de presentar su declaración anual, misma que como ya se señaló, deberá incluir la*

*acumulación de los intereses por los cuales se le retuvo el impuesto a la tasa del 4.9 %.*

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.

RISR 73

*El artículo 73 del Reglamento de la LISR establece que 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 ingreso por interés de los comprendidos en este artículo, y también será deducible para el contribuyente que lo pagó, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 123 de la Ley, según corresponda.*

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 196 de esta Ley.

## **CONVENIOS DE RECAUDACIÓN**

**ARTÍCULO 52.-** 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.

*La fracción III del artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación prevé que las instituciones de crédito deberán recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales.*

*En septiembre de 2007 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público firmó un convenio con las Instituciones Financieras en el cual se acordó que se realizaría el cobro de comisiones por el procesamiento de los pagos y declaraciones, eliminando el procedimiento anterior de considerar como ingreso de la Institución Financiera, el rendimiento financiero (interés) que generaban los recursos, calculado entre la fecha de recaudación y la fecha en que se entregaban a la Federación; el nuevo esquema contempla el cobro de comisiones por cada transacción procesada por la Institución inclusive las declaraciones en ceros y las realizadas a través del portal bancario.*

Las instituciones de crédito, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos del artículo 46 de esta Ley, considerarán como créditos, además de los señalados en el artículo 47 de la misma, los créditos mencionados en la fracción I de dicho artículo.

*Como una excepción otorgada precisamente por su actividad, las instituciones de crédito pueden considerar para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, los créditos 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.*

## **RESERVAS PREVENTIVAS DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 53.-** Las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen de conformidad con el artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito, en el ejercicio en que las reservas se constituyan o se incrementen.

*El artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria, determinará mediante disposiciones de carácter general, entre otras, las bases para la calificación de la cartera de créditos de las instituciones de crédito, así como la integración de las reservas preventivas que por cada rango de calificación deban constituirse.*

*Estas reservas preventivas equivalen a lo que en cualquier otra empresa conocemos como reservas para cuentas incobrables.*

*A las instituciones de crédito, por las características de su actividad, se les permite, a diferencia de otros contribuyentes, deducir estas reservas desde el momento de su constitución o incremento, con las limitantes que serán comentadas en su oportunidad, en párrafos posteriores. Por el contrario, las instituciones de crédito que opten por deducir estas reservas, no podrán deducir las cuentas incobrables, de acuerdo con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción XVI del artículo 31 de la Ley.*

El monto de la deducción a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso excederá del 2.5 % del saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio en el que se constituyan o incrementen las reservas de la institución de que se trate.

*Si bien es cierto que las instituciones de crédito, pueden deducir sus cuentas incobrables (tal y como ya señaló anteriormente), a través de la creación o incremento de sus reservas preventivas globales, también lo es que esta posibilidad se encuentra limitada a que en el ejercicio, el monto de la deducción no exceda del 2.5 %, del saldo promedio anual de la cartera de créditos. El tratamiento que deberá seguirse en el caso de que el gasto del ejercicio, por el concepto que nos ocupa, exceda al límite antes señalado, estará regulado por los siguientes párrafos de este mismo artículo.*

Cuando el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen sea superior al límite del 2.5 % mencionado, el excedente se podrá deducir en ejercicios posteriores hasta agotarlo, siempre que esta deducción y la del ejercicio, no excedan del 2.5 % citado. El excedente de las reservas preventivas globales que se puede deducir en ejercicios posteriores, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio al que corresponda y hasta el

último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que el excedente se deducirá.

*Efectivamente, si en un ejercicio en particular, el incremento a las reservas preventivas globales excede el 2.5 % del saldo promedio anual de la cartera de créditos, ese excedente (que no puede ser deducido en el ejercicio al que corresponde), podrá ser deducido en los ejercicios futuros, sin límite en el número de ejercicios, pero en todos los casos, el monto a deducir en cualquiera de los ejercicios, no podrá exceder del ya citado límite del 2.5 %, del saldo promedio anual de la cartera de créditos. Cabe señalar que estos excedentes que no son deducidos de manera inmediata en el ejercicio al que corresponden, pueden ser actualizados por inflación.*

*Cabe aclarar que mediante la fracción XXVI de las Disposiciones Transitorias para 2002, se estableció que el excedente no deducido en el ejercicio 2001, proveniente de los ejercicios 2000 y 2001, sólo podrá deducirse en los diez ejercicios siguientes, siendo éstos los primeros que deben aplicarse en el futuro.*

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales 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. El saldo acumulado se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio. En este caso, se podrá disminuir de este ingreso acumulable, hasta agotarlo, el excedente actualizado de las reservas preventivas globales pendiente de deducir, siempre que no se haya deducido con anterioridad en los términos de este artículo.

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.

RISR 74

*La comparación que de acuerdo con los dos párrafos anteriores debe hacerse al final de cada ejercicio fiscal ha sido un tema controvertido.*

*En efecto, la comparación de los saldos iniciales (final del ejercicio anterior) y finales, debe hacerse tomando en cuenta los importes actualizados por inflación. De esta manera, aun cuando en el ejercicio no haya existido ningún incremento o aplicación a la reserva, el saldo inicial siempre será mayor que el saldo final, precisamente porque se trata de los mismos saldos, pero el inicial debe actualizarse por inflación, mientras que el saldo final, representa un importe histórico o actual que no ha sido actualizado por inflación, resultando así, en todos los casos, por lo que a este efecto se refiere, un ingreso acumulable. Pareciera entonces que la comparación debiera hacerse siempre sobre valores históricos sin actualizar.*

*Cabe destacar que el monto deducible de estas reservas, (por haber sido deducibles), debe considerarse como una deuda para fines del Ajuste Anual por Inflación, haciendo así, aún más notoria, la distorsión que surge al tener que comparar los saldos iniciales y finales de estas reservas para determinar en su caso, un ingreso acumulable. El simple cálculo del Ajuste Anual por Inflación resulta en un efecto equivalente al de un ingreso acumulable, y además, de la comparación de los saldos iniciales y finales puede también originarse un ingreso acumulable, que tal y como ya fue explicado con anterioridad, en todos los casos, incluirá los efectos inflacionarios.*

*Por último, cabe señalar que el artículo 74 del Reglamento de la LISR, establece que para el cálculo de la diferencia que se considere ingreso acumulable, no se considerarán las disminuciones aplicadas a las reservas preventivas que provengan de la eliminación de créditos calificados como de tipo E, reservados al 100 % del activo de la institución de crédito, de acuerdo con las reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.*

El monto total de los castigos de créditos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, deberá cargarse hasta donde alcance a la reserva preventiva global y el excedente, si lo hubiera, sólo podrá deducirse en el ejercicio de liquidación.

*En este mismo sentido, según se establece en la fracción XXIII de las Disposiciones Transitorias para 2002, tampoco se considerarán como disminuciones, los traspasos a los fideicomisos que se constituyan en aplicación del Programa de Apoyo a la Planta Productiva.*

El saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio a que se refiere este artículo, será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios del ejercicio de la cartera de créditos, entre el número de días del ejercicio.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en este artículo, no podrán variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

*Es importante mencionar que las autoridades fiscales han emitido dos criterios internos a manera de “Prácticas Fiscales Indevidas” relacionadas con el artículo 53 de la Ley del ISR anteriormente comentado. Dichas prácticas fiscales indevidas prevén lo siguiente:*

*Las instituciones de crédito, para calcular el monto de la deducción por concepto de las reservas preventivas globales, no deben incluir en la calificación de su cartera de créditos ni en los saldos promedio anuales, aquellos créditos a cargo del Gobierno Federal, del Banco de México o con garantía expresa de la Federación, salvo tratándose de títulos u obligaciones que se entreguen como contraprestación por la enajenación de créditos otorgados por instituciones de crédito a terceras personas o derechos sobre tales créditos, de acuerdo con el artículo 53 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito.*

*Las pérdidas de las instituciones de crédito que se derivan de la imposibilidad de los clientes para pagar los créditos que les fueron concedidos, no son deducibles como quebrantos, sino conforme se crean o incrementan las reservas preventivas para cubrir dichas pérdidas, en los términos del artículo 53 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito.*

## **RESERVAS DE ASEGURADORAS**

**ARTÍCULO 54.-** 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.

*De acuerdo con el artículo 46 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, este tipo de sociedades deben constituir entre otras, las siguientes reservas:*

- a) Reserva de riesgos en curso (artículo 47), cuyo propósito es el cubrir los eventuales riesgos que puedan surgir precisamente de las pólizas vigentes respecto a los bienes o situaciones aseguradas. Entre estos riesgos se pueden encontrar, tanto los riesgos de vida y de enfermedades, como los riesgos catastróficos.*
- b) Reserva para obligaciones pendientes de cumplir (artículo 50), misma que se refiere a las obligaciones que deba desemborsar la aseguradora por pólizas vencidas, por siniestros ocurridos, y por repartos periódicos de utilidades, al verificarse la eventualidad prevista en el contrato.*

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 General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros 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.

*De acuerdo con la con el artículo 52-Bis de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, las instituciones de seguros autorizadas en los términos de esta Ley – para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social – deberán constituir, adicionalmente las siguientes reservas:*

- a) Reserva matemática especial, la cual tendrá como objeto hacer la provisión de los recursos necesarios para que las instituciones hagan frente a los posibles incrementos en los índices de supervivencia de la población asegurada.*
- b) Reserva para la para la fluctuación de inversiones, la cual tendrá como propósito apoyar a las instituciones ante*

*posibles variaciones en los rendimientos de sus inversiones.*

- c) *Una reserva de contingencia, la cual tendrá como propósito cubrir las posibles desviaciones estadísticas de la siniestralidad.*

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.

*En este caso, resultan aplicables los comentarios hechos a la reserva preventiva global, en el caso de las instituciones de crédito, por lo que el lector se podrá remitir al artículo correspondiente para estos fines.*

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.

## **CONCEPTOS DE CRÉDITO EN ASEGURADORAS**

**ARTÍCULO 55.-** Las instituciones de seguros, para los efectos del artículo 46 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.

*Como una excepción, derivada precisamente de su actividad, las instituciones de seguros pueden incluir en el cálculo del Ajuste Anual por Inflación, a los terrenos y a ciertas acciones, autorizadas para garantizar las reservas deducibles. Debido a que esta disposición entró en vigor a partir del 1° de enero del 2002, se establece en la fracción XXIV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el 2002, que el monto original de los terrenos y el costo comprobado de adquisición de las acciones que se consideren como créditos, se actualizarán desde la fecha en que se adquirió el bien hasta el 1° de enero del 2002.*

## **RESERVAS DEDUCIBLES DE AFIANZADORAS**

**ARTÍCULO 56.-** 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:

- I. La de fianzas en vigor.
- II. 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.

*De conformidad con el artículo 47 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, este tipo de instituciones debe crear las siguientes reservas:*

- 1. Reserva de fianzas en vigor, constituye el monto de recursos suficientes para cubrir el pago de las reclamaciones esperadas que se deriven de las responsabilidades retenidas por fianzas en vigor, en tanto las instituciones se adjudican y hacen líquidas las garantías de recuperación recabadas. Se integra con una cantidad equivalente al 50 % de las primas brutas correspondientes a la primera anualidad y que deberá permanecer hasta que la fianza sea cancelada.*
- 2. Reserva de contingencia, constituye el monto de los recursos necesarios para cubrir posibles desviaciones en el pago de las reclamaciones esperadas que se deriven de las responsabilidades retenidas por fianzas en vigor, así como para enfrentar cambios en el patrón de pagos de sus reclamaciones, en tanto las instituciones se adjudican y hacen líquidas las garantías de recuperación recabadas. Se constituye con la cantidad que resulte de aplicar el 15 % al importe que resulte de restar a las primas retenidas por la institución, el monto de las comisiones pagadas a los agentes de fianzas y, en su caso, a las reafianzadoras, reaseguradoras o cofianzadoras.*

*Por otra parte, al igual que en el caso de las instituciones de crédito como de las aseguradoras, las afianzadoras también están obligadas a comparar los saldos iniciales y finales de las reservas antes señaladas y así determinar, en su caso, un ingreso acumulable. Para ampliar el tema, el lector deberá referirse a los comentarios que sobre este mismo tema se hicieron en el apartado correspondiente a las instituciones de crédito.*

*Adicionalmente, cabe mencionar que en marzo de 2005 la autoridad fiscal emitió el siguiente criterio como “Práctica Fiscal Indebida”:*

*Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, las compañías de fianzas no deben considerar deducibles los pagos por concepto de reclamaciones de terceros, que tengan su origen en fianzas otorgadas, sin observar las disposiciones precautorias de recuperación que les son aplicables, al no ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad. Este criterio ha sido avalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 128/2004 SS.*



## **BIENES O DERECHOS ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN**

**ARTÍCULO 57.-** 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 29 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 24 de esta Ley.

*Lo dispuesto en este artículo entró en vigor a partir del año 2004. En la fracción XLIX del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el 2002, se estableció el procedimiento que aplicó para los años 2002 y 2003 (que es el mismo vigente hasta el 2001) que consistió en transferir a las empresas integrantes del sector financiero la obligación de determinar y considerar como propia, la ganancia que dejó de reconocer el deudor, esto en el momento en que se enajenen a un tercero los bienes inmuebles recibidos en pago o por adjudicación.*

*Congruente con este esquema en la fracción XLVII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el 2002, se estableció como ingreso exento para las personas físicas, el obtenido por la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles que realicen como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria por créditos contratados con anterioridad al 31 de diciembre de 2001. Se aclara que las personas físicas que tributaron hasta el 2001, dentro del Régimen General a las Actividades Empresariales, no podrán deducir la parte aún no deducida correspondiente a dichos bienes.*

*Respecto a las enajenaciones que realicen las personas morales de los bienes señalados en el párrafo anterior, se precisa en la fracción XLVIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el 2002 que los ingresos derivados de estas enajenaciones se considerarán exentos sólo por los ejercicios de 2002 y 2003; queda de manifiesto, por lo tanto, que la ganancia que obtengan las personas físicas por la enajenación aludida a partir del 2004 no estará gravada del impuesto ya que no será transferida a las empresas del sector financiero.*

*La mecánica que aplicó por 2002 y 2003 para determinar la ganancia en la enajenación a un tercero de los inmuebles, certificados de vivienda o derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan*

*sobre los inmuebles adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria fue la siguiente:*

- I.** *Si provienen de personas físicas, excepto de personas físicas que realicen actividades empresariales (Sección I o II del Capítulo II del Título IV de esta Ley).*
  - a)** *Determinar el costo de construcción, separando la parte que corresponde al terreno. En caso de no poder efectuar dicha separación se considerará como costo del terreno el 20 % del total.*
  - b)** *El costo de construcción se depreciará a un 3 % anual por cada año transcurrido desde la fecha en que lo adquirió la persona física y la fecha en que se llegue a enajenar a un tercero por la institución financiera. Es importante señalar que el costo de construcción para efectos fiscales, no deberá ser inferior al 20 % del costo inicial.*
  - c)** *Una vez identificado el costo comprobado de adquisición, se ajustará aplicando a dicho costo el factor de actualización que se determinará, por el periodo comprendido, desde el mes en que fue adquirido por la persona física hasta la fecha en que el inmueble se enajene a un tercero.*
  - d)** *La ganancia o pérdida por la enajenación a un tercero se determinará restando al ingreso que se obtenga por la enajenación, el costo comprobado de adquisición actualizado.*
  - e)** *Por lo que se refiere a las mejoras o adaptaciones también se dará el mismo procedimiento antes señalado.*

- II.** *Tratándose de deudores personas físicas que realicen actividades empresariales y personas morales.*

*La ganancia o pérdida se obtendrá actualizando el saldo pendiente de redimir que tenía el bien al momento de su adjudicación o dación en pago o el monto original de la inversión tratándose de terrenos, desde la fecha en que fue adquirido por el deudor.*

*En ambos casos se deberá cumplir con el requisito de que quede de manifiesto en el documento que se levante ante fedatario público, que la empresa del sector financiero de que se trate, cumplirá con lo establecido en el artículo 54-A de la ley abrogada, a partir del 1° de enero del 2002, en el cual señala el procedimiento para determinar la ganancia o pérdida cuando los bienes se vendan a un tercero, también se deberá manifestar cuando se trate de deudores personas morales y físicas con actividades empresariales, el monto original de la inversión o la parte aún no deducida sin actualizar, así como la fecha de adquisición de los bienes.*

## **RETENCIÓN Y ENTERO DE ISR POR INTERESES PAGADOS POR EL SISTEMA FINANCIERO**

**ARTÍCULO 58.-** *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.*

RISR 213, RMF I.3.1.5., RMF I.3.2.12., RMF I.3.2.15., RMF I.3.2.17., RMF I.3.2.18., RMF I.3.5.1., RMF I.3.5.2., RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4., RMF I.3.6.2, RMF I.3.15.1., RMF I.3.15.2., RMF I.3.15.5., RMF I.3.15.6., RMF I.3.15.10., RMF I.3.15.12., RMF I.3.15.13., RMF I.3.15.14., RMF II.3.3.3.

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación aplicable para el ejercicio fiscal de 2012)*

*La tasa de retención aprobada por el Congreso de la Unión para aplicarse durante el ejercicio fiscal de 2012 es del 0.60 % anual sobre el promedio de capital invertido, según lo establecido en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación. Debido a que existen instrumentos de inversión que generan rendimientos a una tasa igual o inferior a la retención de impuesto que se debe efectuar; en el artículo 213 del Reglamento de la LISR se aclara que el monto de la retención que se efectúe no deberá exceder del monto de los intereses pagados. Asimismo en la regla I.3.5.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 se da la opción para aplicar la tasa de retención del 0.00167% al promedio diario de la inversión que dé lugar al pago de los intereses. Recordemos que este esquema para intereses que estará vigente hasta el 2012 tiene como características principales que el ingreso por interés real es acumulable (interés nominal menos inflación) y en consecuencia el impuesto retenido es acreditable; sin embargo, tal vez una de las críticas a esta metodología es que la retención se aplica al capital que dio origen al interés mas no directamente al interés provocando por ello en muchos de los casos tener saldos a favor que posteriormente se tienen que solicitar su devolución a través de la presentación de la declaración anual, pero resulta importante también destacar que la retención se hace hasta que existe el pago del interés.*

**ARTÍCULO 58.** *Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán calcular el impuesto sobre la renta el último día del mes de calendario de que se trate aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley sobre el monto de los intereses reales positivos devengados a favor del contribuyente durante dicho mes. La retención del impuesto sobre la renta se deberá efectuar el día siguiente a aquél en el que dicho impuesto se haya calculado. Esta retención se considerará como pago definitivo del impuesto sobre la renta y se enterará ante las oficinas autorizadas dentro de los tres días hábiles siguientes a aquél en el que se hubiese efectuado la misma. Las personas morales residentes en México*

**deberán considerar la citada retención como pago provisional del impuesto sobre la renta, en tanto que los residentes en el extranjero estarán a lo dispuesto en el artículo 195 de la presente Ley por los ingresos por intereses que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.**

*Este primer párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**La retención a que se refiere este artículo, se efectuará sobre los fondos líquidos disponibles que existan en las cuentas o activos financieros del contribuyente de que se trate en el mes por el que se calcula el impuesto. Cuando no existan fondos líquidos disponibles en las cuentas o activos financieros o estos fondos no sean suficientes para efectuar la retención del impuesto sobre la renta, las instituciones integrantes del sistema financiero efectuarán la retención total o parcial del impuesto pendiente de retención que corresponda de manera inmediata, en el momento en el que por cualquier**

**motivo existan fondos líquidos disponibles en las cuentas o activos financieros del contribuyente.**

*Este segundo párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**El impuesto pendiente de retención se actualizará conforme a lo establecido en el artículo 58-B de esta Ley, hasta el día en el que se lleve a cabo su pago.**

*Este tercer párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Cuando se realice la cancelación, enajenación o traspaso de cuentas o activos financieros, las instituciones integrantes del sistema financiero deberán efectuar la retención del impuesto sobre la renta en el momento en el que se efectúe dicha cancelación, enajenación o traspaso, por los intereses reales positivos devengados derivados de la cantidad cancelada, enajenada o traspasada. Los títulos de crédito o valores que se traspasen se deberán valorar para efectos fiscales por la institución integrante del sistema financiero, sociedad, entidad o persona receptora de los mismos, al valor de mercado que la institución, sociedad, entidad o persona que efectuó el traspaso, valuó los citados títulos o valores.**

*Este cuarto párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Previamente a la cancelación o enajenación total de las cuentas o activos financieros del contribuyente, deberá pagarse en su totalidad el impuesto a que se refiere este artículo por dichas cuentas o activos financieros. Tratándose del traspaso total de activos financieros a otra institución, sociedad, entidad o persona; la institución integrante del sistema financiero que efectúa el traspaso deberá informar el monto del impuesto pendiente de retención del contribuyente a la fecha del traspaso a la institución, sociedad, entidad o persona receptora de los activos financieros de que se trate.**

*Este quinto párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Para los efectos del párrafo anterior, en el caso del traspaso de activos financieros, la institución, sociedad, entidad o persona receptora de los**

activos financieros, será responsable solidaria por las omisiones en el pago del impuesto sobre la renta en el que pudiera incurrir el contribuyente por los activos traspasados. Cuando la información emitida por la institución integrante del sistema financiero que hubiese realizado el traspaso de los activos financieros sea incorrecta o incompleta, dicha institución será responsable solidaria por el monto del impuesto pendiente de retención que efectivamente se hubiese generado a la fecha del traspaso.

*Este sexto párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Las instituciones que componen el sistema financiero deberán efectuar la retención a que se refiere el primer párrafo de este artículo, si durante el mes de que se trate, el contribuyente pretende efectuar un retiro que disminuya el saldo de sus cuentas o activos financieros a una cantidad inferior al impuesto sobre la renta que se hubiese generado en ese momento.**

*Este séptimo párrafo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*Como podrá observarse el esquema que se está difiriendo hasta el 2013 es completamente distinto a la metodología utilizada hasta 2011 y 2012, ya que este nuevo esquema se basa en: para la determinación del interés real determinado con base a UDIS utiliza diferenciales de saldos finales vs iniciales considerando entradas y salidas para su determinación; Asimismo, bajo esta nueva metodología se contempla que el ingreso por los intereses reales ya no es acumulable, toda vez que la retención ( 29 % en 2013 y 28 % a partir de 2014) que ahora se realizará sobre el interés real y es definitiva. Uno de los cambios más relevantes sin duda es que la retención a diferencia del esquema anterior que se realizaba hasta que se pagaran los intereses, es que bajo el nuevo esquema retención se aplica sobre el interés devengado, lo que significa que independientemente que se reciban o no los intereses por parte del inversionista, a éste le efectuarán una retención de ISR sobre su interés a cierre de cada mes o al cierre de año, lo que puede representar anticipo en el pago de impuestos y lo que es más si no tiene flujos suficientes para este pago de impuesto el intermediario financiero generará una cuenta por cobrar sujeta a la disponibilidad de fondos*

*Hay que también tener presente que pudiera ser que el interés real sea negativo y en este contexto dicho interés real constituirá un crédito fiscal sujeto a amortizarse contra intereses positivos de meses posteriores. Adicionalmente un efecto importante, es que al ser la retención de ISR definitiva a la tasa máxima para personas físicas vigente, ocasiona que pequeños inversionistas con tasas efectivas inferiores a la tasa de retención aplicable paguen en consecuencia más que su tasa efectiva a la que se encuentra sujeta sus demás ingresos.*

**No se efectuará la retención a que se refiere el párrafo anterior, tratándose de:**

RMF I.3.5.3., RMF I.3.15.1., RMF I.3.15.2.

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**No se efectuará la retención a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tratándose de:**

*Este encabezado del octavo párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**I.** Intereses que se paguen a:

RMF I.3.15.12.

- a) La Federación, los Estados, al Distrito Federal o a 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 de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, 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 176 de esta Ley.
- f) Los Estados extranjeros en los casos de reciprocidad.

RISR 74-A, RMF II.3.3.2.

- 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 y primas de antigüedad, constituidos en los términos del artículo 33 de esta Ley ni los que se paguen a sociedades 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, al Distrito Federal, a los Estados, 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.

RISR 42

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable únicamente cuando se cumpla con lo siguiente:

- a) Que dichos fondos y cajas de ahorro, 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.

*El cumplimiento del requisito establecido en esta fracción de proporcionar información al SAT, como condición de la exención de la retención de impuesto, no estaría bajo el control de las instituciones financieras, por lo hay que analizar si puede proceder solicitar la exención, únicamente, manifestando a quien pague los intereses de que se cumplirá en tiempo y forma con esta obligación.*

- VI. Intereses que se paguen a las sociedades de inversión a que se refiere el artículo 103 y de renta variable a que se refiere el artículo 104, de esta Ley.

*En relación con lo dispuesto en esta fracción, es importante señalar que no se efectuará retención alguna a las sociedades de inversión, puesto que la propia Ley no las reconoce como beneficiarios efectivos de los intereses percibidos. Así, los artículos 103 y 104 definen como beneficiarios del ingreso que obtienen dichas sociedades, a los inversionistas, personas físicas o morales, tenedoras de las acciones. Asimismo, siendo las sociedades de inversión las únicas que pueden determinar quién y en qué proporción recibe los intereses, se establece un esquema de auto-retención y entero del impuesto correspondiente que estará vigente hasta 2012, ya que la metodología a partir del 1º de enero de 2013 quien realiza la retención son los distribuidores de las sociedades de inversión y estos solo realizarán la entrega de información necesaria.*

*Adicionalmente no se efectuará retención en los siguientes casos:*

- a) Por los intereses que se paguen a personas físicas y que deriven de títulos a cargo del Gobierno Federal o emitidos por sus agentes financieros y por aquéllos emitidos a plazos mayores a tres años, en pesos con tasas revisables semestralmente y en UDIS que hayan sido emitidos con anterioridad al 1 de enero de 2003, manteniendo la exención hasta que se rediman, liquiden o se revise la tasa de interés, tal y como se establece en la fracción XI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el 2003 y en la regla I.3.15.14. de la Resolución Miscelánea para el 2012.*
- b) Por los intereses que provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo promedio diario de la inversión no exceda de cinco salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año, según se señala en la regla I.3.15.6 de la Resolución Miscelánea para el 2012, acorde con la exención establecida para las personas físicas en el artículo 109, fracción XVI inciso a). La retención se efectuará por el excedente en su caso.*
- c) Los intereses pagados a residentes en el extranjero que provengan de títulos a cargo del Gobierno Federal o sus agentes financieros. (Regla I.3.15.9. de la Resolución Miscelánea para el 2012).*

**VI. Intereses que se paguen a las sociedades de inversión a que se refiere el artículo 103 de esta Ley.**

*Esta fracción VI entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Para los efectos de este Capítulo, del Capítulo VI del Título IV y del artículo 103-A de esta Ley, se consideran cuentas, entre otras, aquéllas que deriven de depósitos a la vista, depósitos de ahorro, depósitos retirables en días preestablecidos, y depósitos a plazo o con previo aviso, así como la subcuenta de aportaciones voluntarias y la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, a que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y se consideran activos financieros, entre otros, los títulos de crédito, valores, operaciones de reporto y préstamos de valores, así como las operaciones financieras derivadas de deuda, las sociedades de inversión cuyos rendimientos de la cartera total de inversión se consideren gravados para efectos de esta Ley, los planes personales de retiro, así como el componente de ahorro de las primas de los seguros de vida y de los seguros de pensiones a que se refieren las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros.**

*Este noveno párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*



**El impuesto a que se refiere el primer párrafo de este artículo se podrá disminuir con el crédito fiscal a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.**

*Este décimo párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **CÁLCULO DE INTERESES REALES**

**ARTÍCULO 58-A.** Para los efectos del artículo 58 de la presente Ley, las instituciones que componen el sistema financiero, deberán calcular el monto de los intereses reales que se devenguen a favor de los contribuyentes a través de éstas, durante el mes de calendario que corresponda, conforme a lo siguiente:

- I. Determinarán el saldo inicial de las cuentas o de los activos financieros que generen intereses a favor de los contribuyentes que se consideren gravados para efectos de esta Ley, debiendo incluir en los saldos de las cuentas y de los activos financieros los intereses devengados no cobrados por el contribuyente. El saldo inicial será el saldo del último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se realiza la retención en los términos del artículo 58 de esta Ley o el monto del primer depósito en la cuenta o activo financiero, el que sea más reciente. El saldo inicial en unidades de inversión se calculará dividiendo el monto de dicho saldo inicial entre el valor de la unidad de inversión del día en el que éste se hubiese determinado.
- II. Al saldo inicial en unidades de inversión, obtenido conforme a la fracción anterior, se le sumará el importe total en unidades de inversión de los depósitos realizados en las cuentas o activos financieros de que se trate, durante el mes que corresponda.  
El importe total en unidades de inversión de los depósitos realizados en las cuentas o activos financieros de que se trate, durante el mes que corresponda, se calculará sumando el monto de los depósitos realizados en el mes, dividiendo el monto de cada depósito, entre el valor de la unidad de inversión del día en el que el depósito se hubiese efectuado.
- III. Determinarán el saldo final en unidades de inversión de las cuentas o de los activos financieros que generen intereses que se consideren gravados para efectos de esta Ley, el último día del mes de que se trate o, en su caso, en el momento de su cancelación, enajenación o traspaso, debiendo incluir en el saldo de las cuentas y de los activos financieros, los intereses devengados no cobrados por el contribuyente.  
El saldo final en unidades de inversión de las cuentas o de los activos financieros se obtendrá dividiendo el monto del saldo final de las cuentas o activos financieros, entre el valor de la unidad de inversión del último día del mes que corresponda o del día de la cancelación, enajenación o traspaso de las cuentas o de los activos financieros, según se trate.

Para determinar el saldo final de los títulos de crédito y valores, colocados entre el gran público inversionista, éstos deberán valuarse a precios de mercado en los casos en los que para los mismos exista un mercado secundario reconocido o a su valor de adquisición cuando no exista dicho mercado. En todos los casos se deberá incluir el monto de los intereses devengados no cobrados al último día del mes por el que se efectúa el cálculo de los intereses a que se refiere este artículo o a la fecha de la cancelación, enajenación o traspaso de la cuenta o del activo financiero que corresponda.

- IV. Al saldo final en unidades de inversión obtenido conforme a la fracción anterior, se deberá adicionar el importe total en unidades de inversión de los retiros realizados en la cuenta o activo financiero de que se trate, durante el mes que corresponda.

El importe total en unidades de inversión de los retiros realizados en la cuenta o activo financiero de que se trate, durante el mes que corresponda, se obtendrá de la suma de los retiros realizados durante el mes de que se trate, dividiendo el monto de cada retiro, entre el valor de la unidad de inversión del día en el que éste se hubiese realizado.

- V. Para calcular el monto de los intereses reales devengados a favor del contribuyente en el mes que corresponda, las instituciones que componen el sistema financiero, deberán restar al resultado obtenido conforme al primer párrafo de la fracción anterior, el resultado obtenido de acuerdo al primer párrafo de la fracción II de este artículo. El resultado que se obtenga deberá multiplicarse por el valor de la unidad de inversión del último día del mes de que se trate o, en su caso, del día de la cancelación, enajenación o traspaso de la cuenta o activo financiero que corresponda.

Para los efectos de este artículo se entenderá como depósito cualquier entrega en dinero o en bienes que realice el contribuyente a la cuenta o activo financiero de que se trate y se considerará como retiro la entrega que en dinero o en bienes realice la institución integrante del sistema financiero al contribuyente proveniente de la cuenta o activo financiero que corresponda.

También se consideran depósitos los recursos obtenidos por la enajenación de títulos de crédito o valores que esta Ley considera exentos, así como los intereses cobrados provenientes de títulos o valores exentos en los términos de la misma Ley y el monto de los dividendos efectivamente percibidos por el contribuyente.

Se consideran retiros el monto de los recursos destinados a la compra de títulos de crédito o valores cuya enajenación se considere como ingreso exento para el contribuyente.

No se consideran retiros las comisiones que cobren las instituciones que componen el sistema financiero a los contribuyentes por las cuentas o activos financieros que generen intereses gravados para efectos de esta Ley. Estas

comisiones se deberán disminuir del saldo final de la cuenta o activo financiero que las hubiese generado. Para estos efectos, se consideran comisiones las que define como tales el artículo 3, fracción IV de la Ley para la Transparencia y Ordenamiento de los Servicios Financieros.

En el caso de las sociedades de inversión a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión se entenderán como saldos inicial y final, el valor de las acciones de la sociedad de inversión propiedad del contribuyente, al inicio y al final del periodo por el que se calcula el monto de los intereses reales devengados determinados conforme a la fracción V de este artículo. Asimismo, se entenderán como depósitos o retiros el valor de las compras o ventas, respectivamente, de las acciones de la sociedad de inversión de que se trate que realice el contribuyente en la fecha en la que efectivamente éstas sean liquidadas.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general podrá emitir un procedimiento de cálculo simplificado para que las sociedades de inversión determinen el monto de los intereses reales devengados, conforme a lo dispuesto en este artículo.

Tratándose de cuentas denominadas en moneda extranjera, la conversión de los saldos, de los depósitos y de los retiros, se efectuará considerando el tipo de cambio para solventar obligaciones en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana que al efecto publique en el Diario Oficial de la Federación el Banco de México, correspondiente al segundo día hábil anterior al día en el que se calculen los saldos inicial o final, se efectúen los depósitos o los retiros, se cancelen, enajenen o traspasen las cuentas o activos financieros, según se trate. Los días en los que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se deberá utilizar el último tipo de cambio publicado con anterioridad al segundo día hábil a aquél en el que se calculen los saldos antes referidos o se efectúen los depósitos, retiros o se cancelen, enajenen o traspasen las cuentas o los activos financieros.

*RF/2010 Se adiciona el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

*Básicamente la nueva mecánica en la que se utilizan UDIS elimina la distorsión que se venía dando con la anterior metodología la cual consideraba INPC y estos al publicarse a mes vencido los días 10 (aproximadamente del mes siguiente) ocasionaba que las transacciones de los primeros días del mes se computarán a inflaciones o proyectadas o de meses anteriores y no a la inflación real en la que había ocurrido la transacción.*

***Cálculo de interés real = Saldo Final en UDIS menos Saldo Inicial en UDIS por valor de la UDI del último día del mes o del día de cancelación o enajenación.***

<i>S.I. del último día del mes anterior</i>		<i>Depósitos</i>
<i>Entre:</i>	<i>más</i>	<i>Entre:</i>
<i>Valor de la UDI de ese día</i>		<i>Valor de UDI depósito</i>

*Los saldos considerados estarán valuados inicialmente a valor de mercado*

*Saldo Final Incluye intereses devengados no cobrados a valor de mercado*

*Saldo Final*

*Retiros*

*Entre:*

*más: Entre:*

*Valor de la UDI*

*Valor de la UDI*

## **ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DEL IMPUESTO PENDIENTE DE RETENER**

**ARTÍCULO 58-B.** Para los efectos de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 58 de esta Ley, cuando exista impuesto sobre la renta pendiente de retención, las instituciones que componen el sistema financiero deberán actualizar el monto del referido impuesto que tenga cada uno de sus clientes con dicha institución, al día en el que se lleve a cabo el pago de éste.

El monto del impuesto sobre la renta pendiente de retención se actualizará multiplicando dicho monto por el factor de actualización. El factor de actualización será la multiplicación de los factores diarios de la tasa de interés, desde el día en el que se debió efectuar la retención correspondiente y hasta el día en el que ésta se realice.

El factor diario de la tasa de interés se calculará sumando a la unidad el cociente que resulte de dividir entre trescientos sesenta, la tasa de interés ponderada de fondeo de títulos bancarios que para el día de que se trate publique el Banco de México a través de su página de Internet, multiplicada por el número de días que existan desde el día al que corresponda la tasa y hasta el siguiente día en el que se publique nuevamente dicha tasa. Cuando la tasa de interés a la que se refiere este párrafo no se publique por el Banco de México, se tomará la última tasa publicada durante los días naturales que transcurran hasta que se publique nuevamente dicha tasa de interés.

La tasa de interés ponderada de fondeo de títulos bancarios a que se refiere el presente artículo, es aquella que se obtiene de sumar el producto resultante de multiplicar el monto de las operaciones con pagarés bancarios, con aceptaciones bancarias y con certificados de depósito, ya sea en directo o en operaciones de reporto, con plazo a vencimiento de un día hábil, realizadas entre instituciones que componen el sistema financiero el día por el cual se calcula la referida tasa, por la tasa de interés de cada una de dichas operaciones. El resultado obtenido, se divide entre la suma del monto total de las referidas operaciones que se hubiesen realizado ese mismo día.

Se excluyen del cálculo descrito en el párrafo anterior, aquellas operaciones realizadas entre instituciones que pertenecen a un mismo grupo financiero y aquellas que se lleven a cabo con la clientela de dichas instituciones.

El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir reglas de carácter general que simplifiquen la determinación del factor de actualización a que se refiere el presente artículo con base en los índices sobre la tasa de interés ponderada de títulos bancarios publicados por el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación.

**Por el monto pendiente de retención por concepto de impuesto sobre la renta a que se refiere el presente artículo no se pagará la actualización ni los recargos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, desde el día en el que se debió efectuar la retención correspondiente y hasta el día en el que ésta efectivamente se realice.**

**Si las instituciones integrantes del sistema financiero realizan la retención del impuesto sobre la renta a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de esta Ley, pero no efectúan el entero de dicho impuesto, la institución de que se trate, será responsable por el pago del impuesto, debiendo pagar las actualizaciones y recargos correspondientes conforme al Código Fiscal de la Federación.**

*RF/2010 Se adiciona el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*La generación de una cuenta por cobrar cuando no haya fondo derivado de que esta nueva mecánica es en función a flujos de efectivo puede ocasionar a los intermediarios financieros mayores desarrollos tecnológicos basados en:*

- *Control de la cuenta por cobrar*
- *Problemáticas en el manejo de saldo, ya que las transacciones no se hacen a tiempo real sino, es decir se procesan en algunos casos por la tarde y si el cliente decide irse puede provocar desfasamiento en la cuenta por cobrar.*
- *El impuesto pendiente de retención se actualiza, hasta el día que se lleve a cabo el pago del impuesto*
- *A tasa de interés ponderada de fondeo de títulos bancarios, esta tasa puede ser mayor que el interés y con ello ocasionar que se cobre mayor penalidad que el propio interés cobrado.*
- *Si se realiza la retención y no se hace el entero la Institución es el responsable del pago del impuesto*
- *El plazo para mantener la cuenta por cobrar, así como para tener retroalimentación del SAT sobre los saldos que logre cobrar será de 10 años*

## **OBLIGACIONES DE LAS INSTITUCIONES QUE PAGUEN INTERESES**

**ARTÍCULO 59.-** *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:*

*RMF I.3.2.18., RMF I.3.5.6., RMF I.3.5.3.*

- 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 159 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 y 118 de la Ley de Instituciones de Crédito y 55 de la Ley de Sociedades de Inversión.*

RISR 3, RISR 75, RMF I.3.2.16., RMF I.3.5.5., RMF I.3.15.3., RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.12., RMF II.2.8.4.2., RMF II.3.3.3., RMF II, 3.3.4.

*En el artículo 3 del Reglamento de la LISR se establece que se podrá identificar al perceptor del interés por su RFC, en caso de las personas morales; y en el caso de personas físicas, por la CURP.*

*Mediante resolución particular se establece que las instituciones de crédito proporcionarán los datos del titular y cotitulares de la cuenta o del contrato que genere los intereses, y en el caso en que el RFC o la CURP del contribuyente no coincida con los registros del SAT, a petición de la autoridad, la institución tendrá obligación de informar el nombre y domicilio del contribuyente. Asimismo, sólo informarán los intereses nominales pagados a las personas físicas con actividad empresarial o profesional y a los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, los intereses devengados a favor de las personas morales y los intereses reales y nominales pagados a las personas físicas y a los fideicomisos, y en todos los casos, las retenciones pagadas y el saldo promedio de las inversiones por cada uno de los meses del año de calendario inmediato anterior. No incluirán los intereses pagados a las entidades a que se refieren el inciso a) de la fracción I y la fracción II del artículo 58 de esta ley.*

*Para las Afores se establece cumplida la obligación de esta disposición, según el artículo 75 del Reglamento de la LISR, entregando la información del nombre, RFC y domicilio del trabajador afiliado, los intereses nominales y reales que correspondan durante el ejercicio, monto de las retenciones efectuadas, así como el saldo de la cuenta individual del afiliado al último día hábil del ejercicio. En el caso de que los recursos se paguen a un beneficiario distinto del afiliado, deberá enviarse el nombre, RFC y domicilio del beneficiario. Esta información sólo se limitará a las cantidades pagadas a los titulares o beneficiarios, estén o no gravadas.*

*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 159 de esta Ley, y las retenciones efectuadas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.*

RMF I.3.5.8.

*El régimen de acumulación de los intereses a los demás ingresos que perciban las personas físicas entró en vigor a partir del 2003.*

- III.** Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la información relacionada con las constancias y las retenciones de este impuesto.

*Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**ARTÍCULO 59.** Las instituciones que componen el sistema financiero, 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, el impuesto pendiente de retención a que se refiere el artículo 58 de esta Ley o, en su caso, el monto del crédito fiscal del artículo 159 de la misma Ley, al 31 de diciembre del año inmediato anterior, así como el impuesto que se hubiese retenido conforme al artículo 58 de la presente Ley y el monto de los intereses reales devengados a que se refiere el artículo 58-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes al ejercicio inmediato anterior; todo esto 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, 55 de la Ley de Sociedades de Inversión, 34 de la Ley de Ahorro y Crédito Popular y 140 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros.

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 deberá presentarse encriptada en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y con las medidas de seguridad que previamente acuerden las instituciones integrantes del sistema financiero y el Servicio de Administración Tributaria.

- II.** Informar mensualmente a las personas a quienes les administran sus cuentas o activos financieros, a través de sus estados de cuenta, el importe de los intereses reales devengados a su favor a través de dichas instituciones, calculados conforme al artículo 58-A de esta Ley, aun cuando éstos sean negativos y, en su caso, el monto de las retenciones efectuadas, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 159 de este ordenamiento, así como el monto pendiente de retención por concepto del impuesto sobre la renta.
- III.** Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la información relacionada con las constancias y los estados de cuenta, a que se refiere este artículo.

*RF/2010 Se reforma el artículo, entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **RETENCIÓN DE ISR POR INTERMEDIARIOS FINANCIEROS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES A TRAVÉS DE LA BMV**

**ARTÍCULO 60.-** 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 efectuar la retención aplicando la tasa del 5 % sobre el ingreso obtenido por dicha enajenación, sin deducción alguna. No se efectuará la retención a que se refiere este párrafo, en los casos en los que no se deba pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme a lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 109 de esta Ley ni cuando la enajenación la realice una persona moral residente en México.

RMF I.3.5.7., RMF I.3.10.1., RMF I.3.18.8., RMF II.3.3.3.,

Tratándose de ofertas públicas de compra de acciones gravadas en los términos del primer párrafo de la fracción XXVI del artículo 109 de esta Ley, el intermediario financiero que represente al enajenante de las acciones en dicha oferta, deberá efectuar la retención a que se refiere el párrafo anterior.

RMF I.3.10.1.,

El entero de la retención deberá efectuarse ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al en que se enajenaron las acciones, en la forma que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Las personas físicas podrán acreditar las retenciones efectuadas en los términos del primer párrafo de este artículo, contra el impuesto que resulte a su cargo en la declaración del ejercicio de que se trate.

*En el artículo 190 de esta Ley, se establece que no se pagará impuesto tratándose de operaciones de enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos de exención señalados en la fracción XXVI del artículo 109.*

Asimismo, los intermediarios financieros 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.

RMF I.3.2.16., RMF I.3.15.3., RMF I.3.15.12., RMF II.2.8.4.2., RMF II.3.3.3.

*La información que los intermediarios financieros deberán proporcionar será, según resolución particular, el saldo promedio mensual de la cartera accionaria de cada contribuyente, por cada uno de los meses del ejercicio, valuado a los precios de mercado vigente en el mes, y en su caso, las retenciones efectuadas en el ejercicio. Asimismo, deberán informar el total de comisiones por enajenación de acciones cobradas en el mes a cada contribuyente. Los datos de identificación del enajenante de acciones se suplirán con el RFC en caso de las personas morales; y por la CURP o el RFC, en caso de personas físicas.*



*Como hecho relevante, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el 2 de diciembre de 2005, a través de la publicación en el Diario Oficial de la Federación, las Disposiciones de carácter general aplicables a las Instituciones de Crédito, en virtud de que a lo largo del tiempo la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, ha emitido un gran número de circulares, oficios-circulares y otras disposiciones de carácter general aplicables a las Instituciones de Crédito, mismas que han sido derogadas, perdido su aplicabilidad o resultan anacrónicas u obsoletas, mientras que otras aún continúan vigentes total o parcialmente; por ello, se depuró la totalidad de la normatividad aplicable a dichas Instituciones, con el objeto de precisar qué disposiciones son vigentes, así como suprimir aquella que resulta inaplicable y compilarlas en un sólo instrumento.*

*Por lo anterior, quedaron derogadas la totalidad de las circulares, oficios-circulares, reglas, disposiciones de carácter general y demás normatividad administrativa secundaria emitida con anterioridad por la Comisión Nacional Bancaria, Comisión Nacional Bancaria y de Seguros y Comisión Nacional Bancaria y de Valores, dirigidas a las Instituciones de Crédito, excepto las emitidas en materia de “Programas de Apoyo a Deudores de la Banca”, y algunos de sus Anexos.*

## **CAPÍTULO V DE LAS PÉRDIDAS**

### **DEFINICIÓN DE PÉRDIDA FISCAL, SU ACTUALIZACIÓN Y PLAZO PARA APLICARLA**

**ARTÍCULO 61.-** 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.

RISR 12-A, RMF I.3.3.2.4.

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.

*Cabe destacar que con motivo de la reforma de que fue objeto la fracción I del Art. 10 de la presente Ley, a partir del 1º de enero de 2005, también se podría obtener pérdida fiscal al disminuir de la utilidad fiscal la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) pagada en el ejercicio, en la medida que ésta sea superior a aquella, esto no obstante que el texto legal no lo establezca claramente.*

*De lo contrario, se perdería la intención del legislador de considerar a la PTU como un concepto disminuible de la base gravable de los contribuyentes.*

*Para efectos de lo anterior, en el Art. 12 A del Reglamento establece que se considerará pérdida fiscal del ejercicio cuando la Participación de los Trabajadores de las Utilidades de las empresas pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal del ejercicio.*

51/2007/ISR

#### AUMENTO DE LA PÉRDIDA FISCAL EN DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

*De conformidad con el Art. 61, tercer párrafo de la LISR cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal del ejercicio anterior, pudiéndolo haberlo hecho conforme al mencionado Art., perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.*

*Ahora bien, el segundo párrafo del mencionado Art. establece que sólo podrá disminuirse la pérdida fiscal, ocurrida en un ejercicio, contra la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.*

*Por lo tanto, si a través de declaración normal, declaración de corrección por dictamen y declaración de corrección, en los casos en los que la autoridad fiscal haya ejercido sus facultades de comprobación, el contribuyente incrementa la utilidad fiscal declarada o convierte la pérdida fiscal declarada en utilidad fiscal, se considera que no se pierde el derecho a disminuir una cantidad igual a la utilidad fiscal incrementada, o a disminuir adicionalmente, una cantidad igual a la pérdida convertida en utilidad fiscal, ya que la amortización correspondiente no pudo haberse hecho de conformidad con lo establecido en el mismo Art. 61 de la LISR.*

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.

*Podría pensarse que la primera actualización a que se refiere este párrafo sería innecesaria, toda vez que se realiza al último mes del ejercicio al que incurrió la pérdida; sin embargo, la utilización de la misma es para efectos de los pagos provisionales del ejercicio siguiente. A continuación, exponemos tanto la normatividad del SAT en esta materia como una sentencia de Tribunales Colegiados:*

**NORMATIVIDAD SAT****52/2007/ISR**

**ACTUALIZACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES. FACTOR APLICABLE A LAS PREVISTAS EN EL ART. 61 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA** De conformidad con el Art. 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio debe ser actualizado multiplicándolo por el factor correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del propio ejercicio.

Por otro lado, el Art. 7º., fracción II de la LISR, establece que cuando la ley prevenga la actualización de un valor al término de un periodo el factor de actualización se determinará dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo del periodo.

Por tanto, en términos del Art. 7º., fracción II de la LISR, el factor para actualizar la pérdida fiscal referida en el citado Art. 61 de la LISR, se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de diciembre del ejercicio en que ocurrió la pérdida, entre el correspondiente al mes de julio del mismo ejercicio.

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, Abril de 2000 Tesis: 2a./J. 30/2000 Página: 164 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

**RENTA. FORMA EN QUE DEBE CALCULARSE, EN EJERCICIOS REGULARES, EL FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EN RELACIÓN A PÉRDIDAS FISCALES PREVISTAS EN EL ART. 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.**- De la interpretación sistemática de los Arts. 55 y 70., fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se colige que 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 que ocurrió, hasta el último mes del mismo y que, 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, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Por tanto, como la finalidad de actualizar las pérdidas fiscales es conocer su real valor en un momento determinado, la operación aritmética que se debe efectuar para obtener el factor de actualización a que alude el segundo de los preceptos mencionados, estriba en dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de diciembre entre el propio índice correspondiente al mes de julio, que es el primer mes de la segunda mitad del ejercicio regular, que consta de doce meses, considerando en su integridad al último de los meses indicados.

Precedentes: Contradicción de tesis 124/98. Entre las sustentadas por el Primero, Tercero, Cuarto, Quinto y Sexto Tribunales Colegiados, y las que vertieron el Segundo y Séptimo Tribunales Colegiados, todos ellos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 10 de marzo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Yolanda Ruiz Paredes. Tesis de jurisprudencia 30/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de marzo del año dos mil.

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, Abril de 2000 Tesis: 2a./J. 29/2000 Página: 200 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

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.

*Resulta incomprensible mantener la prohibición de transmitir pérdidas como consecuencia de una fusión, cuando ya existen diversas disposiciones relacionadas con tal figura jurídica de reestructuración, que le dan un tratamiento prácticamente de transparencia fiscal.*

*Consideramos que el legislador debiese imponer restricciones, pero sin llegar al extremo de la prohibición, sin atender a las circunstancias de cada caso.*

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.

*Como puede observarse, juegan un papel importante las actividades que preponderantemente realizaba la empresa escidente antes de realizar la figura jurídica de la escisión, para efectos de determinar la asignación de las pérdidas, por lo que será necesario tomar muy en cuenta esta disposición para efectos de evitar el que se llegase al extremo de no transmitir pérdida alguna a las escindidas.*

*Siendo que los valores de los activos señalados en la disposición en comento juegan un papel importante, sería deseable el que se estableciera cómo deben valuarse los mismos para estar en condiciones de mejor aplicar la norma.*

## **LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES**

**ARTÍCULO 62.-** 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.

*Considerando que el propio Art. 32, fracción XVI, determina que no es deducible la pérdida que derive de fusión, su monto queda expresamente excluido del cómputo de deducciones autorizadas, por lo que nunca podría integrarse a la pérdida fiscal sujeta de aplicarse, haciendo redundante el contenido de este Art.*

## **REGLAS PARA LA APLICACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN FUSIÓN DE SOCIEDADES**

**ARTÍCULO 63.-** 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.

RMF I.3.2.14.

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.

Para los efectos del artículo 68, fracción I, incisos b), segundo párrafo y c), segundo párrafo, de la Ley, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que se podrán disminuir para determinar el resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada del ejercicio de que se trate, serán únicamente hasta por el monto en el que se hubiesen disminuido en los términos de este artículo.

*Esta disposición se estableció con la finalidad de evitar la compra venta de empresas con pérdidas fiscales que beneficien a contribuyentes en perjuicio del fisco federal.*

**CAPÍTULO VI**  
**DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**  
**CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA**

**ARTÍCULO 64.-** Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

RMF I.3.6.3., RMF II.3.4.3.

**I.** Que se trate de una sociedad residente en México.

*La fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación define la residencia para las personas morales, como aquellas que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

*También, establece que cuando las personas morales dejen de ser residentes en México de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los quince días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal. En estos casos se dejara de ser controladora y se deberá enterar el impuesto como si no hubiera consolidación.*

**II.** Que sean propietarias de más del 50 % de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

**III.** Que en ningún caso más del 50 % 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 dicte el Servicio de Administración Tributaria.

RMF I.2.1.1., RMF I.3.2.14.

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de esta Ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la sociedad controladora en el ejercicio.

RISR 76, RMF I.3.6.3., RMF I.3.6.12., RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.2.2., RMF II.2.9.2., RMF II.2.9.3., RMF II.2.9.4.,

Una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto no presente ante el Servicio de Administración Tributaria aviso para dejar de consolidar, o bien, cuando la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo,

o deba desconsolidar en los términos de los artículos 70, cuarto párrafo, o 71, octavo, décimo quinto y décimo sexto párrafos, de esta Ley. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.

Para que surta efectos el aviso para dejar de consolidar, éste deberá presentarse ante el Servicio de Administración Tributaria, acompañado de la documentación siguiente:

- I. Copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de las sociedades controladora y controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se pretende dejar de determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada.  
Cuando los estados financieros dictaminados a que se refiere el párrafo anterior, no se hayan presentado por encontrarse dentro del plazo establecido en la Ley para su presentación, deberán presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente dentro de los cinco días posteriores a la fecha en que la sociedad controladora deba presentar ante la autoridad fiscal competente, dichos estados financieros dictaminados.
- II. Cálculo del impuesto derivado de la desconsolidación que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado determine a su cargo o de las cantidades que resulten a su favor. Este cálculo deberá ser dictaminado por contador público registrado en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- III. Copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales con todos los anexos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, correspondientes al ejercicio en el que deje de consolidar, la sociedad controladora y cada una de sus sociedades controladas. Dicha información se deberá presentar dentro de los cinco días posteriores a la fecha en que la sociedad controladora deba presentar dichos estados financieros dictaminados.

La sociedad controladora y las sociedades controladas, presentarán su declaración del ejercicio en los términos de los artículos 72 y 76 de esta Ley, y pagarán, en su caso, el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la misma.

*A partir de 2005, la sociedad controladora deberá presentar como parte de la declaración de consolidación, toda la información que permita determinar la utilidad o pérdida fiscal como si no hubiera consolidación.*

*A partir de 2006, las sociedades controladas calcularán sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación, del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable, y entregarán ante las oficinas autorizadas la cantidad que corresponda a la participación no consolidable.*

Para los efectos de este Capítulo, no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas 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.

El impuesto sobre la renta que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal se enterará, ante las oficinas autorizadas, cuando se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo, varíe la participación accionaria en una sociedad controlada, se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, en los términos de este Capítulo. Asimismo, en cada ejercicio fiscal, se deberá enterar ante las oficinas autorizadas, el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley.

*A partir de 2010, se incorpora la obligación de pagar el impuesto que se hubiera causado de no haberse aplicado el régimen de consolidación fiscal. Dicha obligación consiste en anticipar el pago de este impuesto, cuando haya transcurrido un periodo de cinco ejercicios, sin que se hubiera materializado alguno de los supuestos antes señalados.*

Las sociedades controladoras y las sociedades controladas que consoliden, estarán a lo dispuesto en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en este Capítulo.

El impuesto que resulte conforme al segundo párrafo de este artículo se adicionará o se disminuirá con la modificación al impuesto de ejercicios anteriores de las sociedades controladas en las que haya variado la participación accionaria de la sociedad controladora en el ejercicio, calculada en los términos del segundo y tercer párrafos del artículo 75 de esta Ley.

*El objetivo fundamental del régimen de consolidación fiscal es el de establecer un esquema de gravamen aplicable a grupos de empresas con intereses económicos comunes, que aunque legalmente se encuentren organizados como sociedades individuales se consideran para efectos fiscales como una unidad económica.*

*En este artículo se establecen los requisitos que debe cumplir una sociedad para considerarse “controladora”; sin embargo, adicionalmente dichas sociedades deberán obtener autorización del Servicio de Administración Tributaria para tal efecto.*

*Otro requisito que establece este artículo, consiste en que en ningún caso, más del 50 % de las acciones con derecho a voto de la sociedad controladora sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean extranjeras y residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.*

*A las empresas que ejerzan la opción de consolidar fiscalmente sus resultados fiscales a partir de 1992, se les impone la obligación de permanecer en el régimen por un periodo no menor de cinco ejercicios; sin embargo, a partir de 1999, se prevé la posibilidad de abandonar el régimen cuando la controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en el Capítulo IV o deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y del noveno, antepenúltimo y penúltimo*



*párrafos del artículo 71 de la citada Ley, aclarándose que el plazo no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.*

## **REQUISITOS PARA CONSOLIDAR**

**ARTÍCULO 65.-** La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan los requisitos siguientes:

RMF I.3.6.3., RMF II.3.4.3.

- I. Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.

RMF II.3.4.1.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado a que se refiere esta fracción, deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos en este Capítulo. Conjuntamente con la solicitud a que se refiere este párrafo, la sociedad controladora deberá presentar la información que mediante reglas de carácter general dicte el Servicio de Administración Tributaria.

RMF I.3.6.3.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de esta Ley. En el caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3 % o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no manifieste dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6 % o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 90-A de esta Ley.

RMF II.3.4.1.

La autorización a que se refiere esta fracción será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo. La transmisión de la autorización señalada en este párrafo no implica el reinicio del cómputo del plazo que establece el tercer párrafo del artículo 64 de esta Ley. Para los efectos de la determinación del

impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de la presente Ley, la sociedad controladora que reciba la autorización deberá considerar los ejercicios fiscales por los que consolidó la sociedad controladora que le transmitió la autorización.

RMF I.3.6.3

- II. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

En el dictamen de estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, el contador público de acuerdo con las pruebas selectivas que lleve a cabo en los términos del Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, deberá revisar y emitir opinión sobre los conceptos establecidos en el artículo 72, fracciones I, incisos c), f), g), h), i), j) y k) y VI de esta Ley.

RMF II.2.11.13

## **SOCIEDADES QUE SE CONSIDERAN CONTROLADAS**

**ARTÍCULO 66.-** Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50 % de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

*A partir de 1999, se consideran sociedades controladas, aquéllas en las que la controladora tenga participación directa, indirecta o de ambas formas, superior al 50 %. Hasta 1998 se podía considerar controladora en aquéllas, en las cuales se ejerciera el control efectivo de la misma.*

## **SOCIEDADES QUE NO PUEDEN SER CONTROLADORAS O CONTROLADAS**

**ARTÍCULO 67.-** No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

- I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.
- II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.
- III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.
- V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

- VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.
- VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

*A partir del ejercicio del 2002, las asociaciones en participación no podrán tener el carácter de sociedad controladora ni de sociedad controlada.*

## **DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO O LA PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADA**

**ARTÍCULO 68.-** La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:

RMF I.3.6.1., RMF I.3.6.3., RMF I.3.6.9., RMF I.3.19.4.

- I. Se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:
  - a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
  - b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la sociedad controlada de que se trate.

- c) Según sea el caso, sumará su utilidad 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 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en el que comience a consolidar en los términos de este Capítulo, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal a que se refiere este inciso.

- d) Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción.
  - e) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas en los

términos del artículo 66 de esta Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas por la sociedad controladora, siempre que se cumplan con los requisitos señalados en la fracción XVII, incisos a), b), c) y d) del artículo 32 de esta Ley.

RISR 2, RISR 54, RISR 58, RMF I.3.1.5., RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10., RMF I.3.2.13., RMF I.3.2.14., RMF I.5.2.4., RMF I.12.6.1.

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la sociedad controladora emitidas por sociedades que no sean sociedades controladas, únicamente se disminuirán de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la sociedad controladora provenientes de acciones emitidas por sociedades no controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

RISR 54

En ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores de esta fracción, se sumarán o se restarán en la participación consolidable.

Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada 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 consolidable de las sociedades controladoras, será del 100 %.

RMF I.3.19.3.

Para calcular las modificaciones a las utilidades o a las pérdidas fiscales, de las sociedades controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, cuando la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio en curso entre la participación correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a cada uno de los ejercicios mencionados; el cociente que se obtenga será el que se aplicará a las utilidades o a las pérdidas fiscales, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el

segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, incluidas en las declaraciones de los ejercicios anteriores, y al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 75 de esta Ley.

- II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

#### RISR 9

Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o que se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

#### RMF I.3.19.3.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no procederá respecto de las pérdidas fiscales o las pérdidas en enajenación de acciones que se hayan considerado en la determinación y pago del impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley.

También podrán restarse contra la utilidad fiscal consolidada o sumarse a la pérdida fiscal consolidada, según se trate, las pérdidas fiscales o las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por las sociedades controladas y controladora, en el ejercicio fiscal en el que sean disminuidas de su utilidad fiscal por dichas sociedades a nivel individual o de las ganancias que por enajenación de acciones obtenga, según corresponda y hasta por el monto de la misma, siempre que las citadas pérdidas se hubieran considerado en la determinación y pago del impuesto

diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley en algún ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se disminuyan a nivel individual dichas pérdidas.

Cuando la sociedad controladora o las sociedades controladas tengan inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, la sociedad controladora no deberá considerar el ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal, derivados de dichas inversiones para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, y estará a lo dispuesto en el artículo 213 de dicha Ley.

#### RISR 54, RISR 58

*A partir del 1º de enero de 2008 se abrogó la Ley del Impuesto al Activo por lo que, a partir de esa fecha, dicho impuesto no estará incluido en el procedimiento de consolidación fiscal. No se estableció procedimiento específico para recuperar el impuesto al activo consolidado que, en los términos del artículo 9 de la Ley abrogada, se tuviera el derecho a solicitar su devolución (o compensación). Para este efecto, pudiera ser aplicable el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

*Se reformó también a partir del 1º de enero de 2008 la fracción I, inciso e), de este artículo para establecer un nuevo procedimiento para deducir las pérdidas por venta de acciones emitidas por sociedades controladas, provenientes tanto de sociedades que a su vez sean controladas como de no controladas. La fracción II de las Disposiciones Transitorias para 2008 establece el procedimiento que deberá seguir la sociedad controladora, en los ejercicios terminados a partir de 2008, por las pérdidas en venta de acciones incluidas en la consolidación fiscal hasta el 31 de diciembre de 2007.*

*Se establece que a partir del ejercicio 2005, las sociedades controladoras, para efectos del Impuesto Sobre la Renta podrán incluir las utilidades y las pérdidas de sus sociedades controladas al 100 % de la participación accionaria promedio que tengan directa o indirectamente en el capital social de éstas. Así también las sociedades controladoras podrán en la consolidación fiscal incluir sus resultados individuales al 100 %.*

*En Disposición Transitoria (XV) se establece que cuando una sociedad controlada tenga pérdidas fiscales de los ejercicios correspondientes a los años de 1999 a 2004, pendientes de disminuir, que hubieran sido generadas durante la consolidación fiscal y la controladora las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, correspondientes al ejercicio de 2005 y posteriores, la sociedad controladora adicionará las utilidades fiscales de dichas sociedades controladas en la participación accionaria promedio diaria, que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio por el cual se calcula el impuesto, multiplicadas por el factor de 0.60 hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controlada.*

*En Disposición Transitoria (XVI) se establece que para los efectos del segundo y tercer párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las pérdidas fiscales generadas en los años de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas en los años de 2002 a 2004, obtenidas por las sociedades controladas, que deban adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en el que se pierda el derecho a disminuirlas, se considerarán en la participación accionaria promedio diaria, del ejercicio en que se pierda el derecho, multiplicada por el factor de 0.60.*

*También, mediante Disposición Transitoria (XX) se establece que la sociedad controladora que hubiera optado por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, incluyendo las modificaciones a los mismos, a que se refiere el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2002, para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada de los ejercicios de 2005 y posteriores, continuará determinándolos conforme al procedimiento establecido en dicha disposición, considerando la participación consolidable a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la misma Ley, en lugar de la establecida en el tercer párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.*

*Tratándose de la sociedad controladora que tenga pérdidas fiscales individuales en algún ejercicio de los comprendidos de 1999 a 2004, pendientes de disminuir que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal, y las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o su pérdida fiscal consolidada en la participación consolidable del 60 %, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada correspondiente a 2005 y posteriores, adicionará sus utilidades fiscales en la participación consolidable del 60 %, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas a nivel de la controladora, (fracción XVI de las Disposiciones Transitorias para 2005).*

*La reforma que se había establecido a partir del ejercicio de 1999, de acotar la consolidación fiscal al 60 %, a partir del ejercicio 2005 se establece nuevamente la consolidación al 100 %, creemos que es una de las modificaciones más importantes para este ejercicio, pues permitirá hacer más justo y competitivo internacionalmente el sistema fiscal mexicano.*

## **CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA**

**ARTÍCULO 69.-** La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 88 de esta Ley y considerando los conceptos siguientes:

**I.** La utilidad fiscal neta será la consolidada de cada ejercicio.

La utilidad a que se refiere el párrafo anterior, será la que resulte de restar al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el Impuesto Sobre la Renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y el importe de las partidas no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma ley, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas. Las partidas no deducibles correspondientes a la sociedad controladora y a las sociedades controladas, se restarán en la participación consolidable.

**RISR 98**

Cuando la suma de las partidas no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma Ley, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas en la participación consolidable y el Impuesto Sobre la Renta pagado en los términos del artículo 10 de la citada Ley, sea mayor que el resultado fiscal consolidado del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada que la sociedad controladora tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta consolidada 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.

**RISR 9**

- II.** Los ingresos por dividendos percibidos serán los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de esta Ley y aquellos que hubiesen provenido de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable a la fecha de percepción del dividendo.
- III.** Los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora.
- IV.** Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes a que se refiere el primer párrafo del artículo 88 de esta Ley, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

La sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, constituirá el saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal neta consolidada sumando los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las



sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha.

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la cuenta a que se refiere este artículo se incrementará con el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tenga la sociedad controladora en la sociedad controlada.

*Como consecuencia del incremento en el porcentaje de la participación consolidable, se elimina la disposición que establecía que la participación no consolidable (40 %) de la Ufin que generaron las sociedades controladas, se deberá adicionar al saldo de la Ufin consolidada.*

*Igual sucede con los dividendos de Ufin percibidos de las sociedades controladas en la participación consolidable.*

*En la fracción XVII de las Disposiciones Transitorias para 2005, se establece que se consideran ingresos por dividendos percibidos, los que obtenga la sociedad controladora de sus sociedades controladas que provengan de sus cuentas de utilidad fiscal neta, generadas de 1999 a 2004 en la parte correspondiente a la participación accionaria promedio diaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada a la fecha en que se perciba el dividendo, multiplicada por el factor de 0.40.*

*Para estar acorde con los cambios en materia de la PTU pagada por las personas morales a sus trabajadores y con las modificaciones aprobadas para determinar la Ufin del ejercicio de las personas morales, se establece que para determinar la Ufin consolidada, la sociedad controladora no deberá incluir dentro de las partidas no deducibles (que se deben disminuir para calcular dicha utilidad), la PTU pagada en el ejercicio por la propia sociedad controladora y por sus sociedades controladas*

*Actualmente, este artículo no reconoce el efecto en la CUFIN consolidada cuando hay variación en la participación accionaria en una controlada.*

*El Artículo 2, fracción XXVIII de las Disposiciones Transitorias para 2002, establece que el saldo de la Cuenta de Utilidad Neta consolidada, sólo se podrá disminuir una vez que se hubiere agotado el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada reinvertida, que hubiesen constituido las sociedades controladoras conforme al artículo 57-H Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se abroga.*

*El artículo 2, fracción XXXV de las Disposiciones Transitorias para 2002, establece la regla mediante la cual las sociedades controladas deberán agotar, en primera instancia, el saldo de la CUFIN generada en ejercicios anteriores a 1999.*

## **INICIO DE LOS EFECTOS DE LA AUTORIZACIÓN PARA CONSOLIDAR**

**ARTÍCULO 70.-** La autorización para consolidar a que se refiere la fracción I del artículo 65 de esta Ley, surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.

Las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización de consolidación, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiriera la propiedad de más del 50 % de sus acciones con derecho a voto. Las sociedades controladas que surjan con motivo de la escisión de una sociedad controlada se considerarán incorporadas a partir de la fecha de dicho acto. En el caso de las sociedades que hayan calificado como sociedades controladas desde la fecha de su constitución, éstas deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha.

En el caso en que una sociedad controladora no incorpore a la consolidación fiscal a una sociedad controlada cuyos activos representen el 3 % o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación, hubiera o no presentado el aviso de incorporación a que se refiere el último párrafo de este artículo, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que se debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6 % o más del valor total de los activos del grupo que consolide. Lo anterior también se aplicará en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas en los términos de los artículos 66 y 67 de esta Ley. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 9o-A de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiriera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50 % de las acciones con derecho a voto de una sociedad. En el caso de sociedades controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la controladora 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. En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

RISR 2, RISR 77

*A partir del 2002, se establece que las sociedades que hayan calificado como controladas, desde la fecha de su constitución, deberán incorporarse a la consolidación fiscal a partir de dicha fecha.*

*El aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo, según el artículo 77 del Reglamento de la LISR, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente, acompañado del cuestionario para solicitar la autorización de consolidación fiscal, así como de la documentación que en dicho cuestionario se señala.*

## **ENTERO DEL ISR DIFERIDO**

**ARTÍCULO 70-A.** Las sociedades controladoras deberán enterar, en cada ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para los efectos del párrafo anterior, las sociedades controladoras aplicarán el procedimiento previsto por el artículo 71 de esta Ley o podrán optar por lo establecido en el artículo 71-A de la propia Ley. El procedimiento que se elija conforme a este párrafo deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales contados a partir de aquél en el que se empiece a ejercer la opción citada.

El impuesto sobre la renta diferido a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los artículos 71 ó 71-A y 78, párrafos segundo o tercero, de esta Ley.

El impuesto diferido que resulte conforme a lo previsto en este artículo, deberá enterarse en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se deba pagar el impuesto diferido y se actualizará desde el mes en que se debió haber pagado el impuesto de no haber consolidado, correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y hasta la fecha de presentación de la declaración antes señalada.

Cuando la sociedad controladora haya optado por aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 78 de esta Ley para calcular el impuesto a que se refiere el segundo párrafo del mencionado artículo, dicho impuesto no se incluirá para la actualización prevista en el párrafo anterior.

El impuesto diferido que se determine conforme al tercer párrafo de este artículo se deberá enterar en cinco ejercicios fiscales conforme a lo siguiente:

- I. 25 % en el ejercicio fiscal en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.
- II. 25 % en el segundo ejercicio fiscal.
- III. 20 % en el tercer ejercicio fiscal.
- IV. 15 % en el cuarto ejercicio fiscal.
- V. 15 % en el quinto ejercicio fiscal.

Los enteros a que se refieren las fracciones II a V de este artículo, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó el pago a que se refiere la fracción I de este artículo y hasta el

mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad de que se trate.

Cuando la sociedad controladora no cumpla con su obligación de enterar el impuesto diferido a que se refiere este artículo en los plazos previstos, el Servicio de Administración Tributaria determinará el impuesto omitido y sus accesorios conforme a lo siguiente:

- a) Si la omisión corresponde al entero de la fracción I de este artículo, se deberá pagar la totalidad del impuesto diferido sin poder aplicar el beneficio que se establece en la fracción II, considerando los recargos sobre el monto actualizado por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.
- b) Si la omisión corresponde al entero de las fracciones II, III, IV o V de este artículo, se deberá pagar la totalidad del remanente del impuesto diferido actualizado pendiente de pago y los recargos, correspondientes al periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el pago de la fracción I y hasta el mes en que efectivamente se efectúe el mismo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable con independencia de las sanciones que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Los efectos que resulten de la desincorporación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de esta Ley, no se considerarán si los mismos ya fueron reconocidos en la determinación y pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el presente artículo.

*Las sociedades controladoras se encontrarán obligadas a determinar y pagar el impuesto diferido, correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba realizar el pago del impuesto y que no se hubiere pagado a esa fecha. Para la determinación del impuesto diferido en comento, la ley prevé dos procedimientos.*

*El primero consiste en la aplicación del procedimiento previsto en ley para el caso de desincorporación o desconsolidación a que se refiere el artículo 71; sin embargo, éste pudiera originar distorsiones para ciertos contribuyentes, que duplicarían, o incluso, triplicarían el pago del impuesto diferido. Opcionalmente, se contempla un cálculo y que resulta de la aplicación del artículo 71-A que, si bien corrige algunas de las distorsiones contenidas en el procedimiento para la desincorporación o desconsolidación antes descrito, pues de alguna manera incorpora las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea, su aplicación pudiera llevar a los contribuyentes a otras distorsiones en el cálculo del impuesto diferido.*

*Se establece en el Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos de la Cámara de Diputados que, con la finalidad de darle transparencia al pago del impuesto diferido, su cálculo deberá realizarse de forma separada y autónoma de cualquier resultado o pérdida fiscal consolidada de la controladora.*

*Se establece la obligación a cargo de la controladora de pagar en cada ejercicio el impuesto diferido correspondiente al sexto ejercicio anterior y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.*

*El impuesto diferido deberá enterarse en cinco ejercicios como sigue: 25 % en el primero en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido, 25 % en el segundo, 20 % en el tercero y 15 % en el cuarto y quinto ejercicios, respectivamente.*

*Para el entero del impuesto diferido éste deberá actualizarse desde el mes en que se debió haber pagado de no haber consolidado y hasta la fecha de presentación de la declaración de consolidación del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que deba pagarse. En el caso de los enteros correspondientes del segundo al quinto ejercicios, el impuesto se actualizará adicionalmente desde el mes en que se efectuó el primer pago y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice el entero de la parcialidad correspondiente.*

*Como sanción para los contribuyentes que no cumplan con la obligación de enterar el impuesto diferido en los plazos anteriores, cuando la omisión corresponda al entero de la primera parcialidad el contribuyente deberá pagar la totalidad del impuesto diferido en un solo pago, más los recargos y la actualización correspondientes desde la fecha en que debió haberse realizado el pago y hasta el mes en el que el mismo se efectúe.*

*Si la omisión corresponde a los enteros del segundo al quinto ejercicios, se deberá enterar el remanente, debidamente actualizado e incluyendo los recargos correspondientes por el periodo comprendido desde la fecha en que se debió realizar el primer pago y hasta el mes en que efectivamente se realice.*

*A fin de reconocer en el régimen de consolidación los efectos derivados de la determinación y pago del impuesto diferido en el nuevo periodo de cinco años, se modificaron diversos artículos de la ley. Se establece que los efectos que resulten de la desincorporación de una sociedad no deberán considerarse si los mismos ya fueron reconocidos en la determinación y pago del impuesto diferido.*

*El cálculo derivado de futuras variaciones en la participación accionaria de la controladora en el capital de alguna controlada no será aplicable respecto de las utilidades o las pérdidas fiscales de las controladas cuando dichos conceptos hayan sido considerados para determinar el impuesto diferido.*

*También se establece que para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, la controladora no deberá reversar o adicionar las pérdidas fiscales o pérdidas en la enajenación de acciones que no hubieran podido disminuirse a nivel individual por la sociedad que las generó y que se hubieran considerado para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada en el ejercicio en que se sufrieron, siempre*

*que previamente se hubieran considerado para el pago del impuesto diferido, pues éste ya se habría enterado.*

*Asimismo, en el ejercicio fiscal en el que dichas pérdidas sean amortizadas a nivel individual, la controladora podrá nuevamente restarlas de la utilidad fiscal consolidada o sumarlas a la pérdida fiscal consolidada, según se trate. Esto, con la finalidad de no duplicar los efectos por la determinación del impuesto diferido, ya que al momento de calcularlo la sociedad que las sufrió todavía contaba con cinco ejercicios adicionales para amortizarlas a nivel individual, por lo que si con posterioridad al pago del impuesto diferido las pérdidas son amortizadas a nivel individual, se debe reconocer que el impuesto ya fue pagado.*

## **SOCIEDADES QUE DEJEN DE SER CONTROLADAS**

**ARTÍCULO 71.-** Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.

RISR 2, RISR 78

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos sexto y séptimo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

RISR 80, RMF I.3.6.4.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.3889 se sumará en su totalidad.

RMF I.3.6.4.

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate. Tratándose de los dividendos, éstos se actualizarán desde la fecha de su pago y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. Los saldos de la cuenta y el registro a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo que se tengan a la fecha de la desincorporación se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

RMF I.3.6.4.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

RMF I.3.6.4.

La sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889. La controladora, en este último caso, podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora.

RMF I.3.6.4.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889 y se disminuirá del saldo de la

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

RMF I.3.6.4.

En el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que la sociedad que desaparezca con motivo de la fusión sea la sociedad controladora, se considera que existe desconsolidación.

RMF I.3.6.5.

Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión, una sociedad se encuentre en suspensión de actividades, la desincorporación será inmediata.

RISR 2, RISR 79, RMF II.1.2.

Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.

En el caso en que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del octavo, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación. Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

Las sociedades controladoras a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Cuando el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del octavo, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

RISR 2

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.

RMF II.3.4.2.



Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85 % o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos en el párrafo anterior. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 9o-A de esta Ley.

En el caso en que la sociedad controladora continúe consolidando a una sociedad que deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley por más de un ejercicio, hubiera o no presentado el aviso, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto y los recargos conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

#### RISR 2

La sociedad controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 72 de esta Ley, deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido por todo el periodo en que se consolidó el resultado fiscal en los términos de este artículo.

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 73 de esta Ley.

*En Disposición Transitoria (fracción XVIII) para 2005, se establece que para los efectos del tercer párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la sociedad controladora sumará las pérdidas fiscales generadas en los años de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas en los años de 2002 a 2004, pendientes de disminuir, correspondientes a la sociedad o sociedades que se desincorporan, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio inmediato anterior, multiplicada por el factor de 0.60.*

*Tratándose de las pérdidas, a que se refiere esta fracción, obtenidas por la sociedad controladora que se desconsolida, se considerarán en la participación consolidable en la que se hayan incorporado para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal consolidada, en el ejercicio de que se trate.*

*Se establece que en el caso de fusión de sociedades, existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión. Si la que desaparece, por motivo de dicha fusión, fuera la sociedad controladora se considera que existe desconsolidación.*

*La regla I.3.6.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, en relación con la fusión de una sociedad controlada con otra sociedad*

*que consolidó, permite a la sociedad controladora diferir el impuesto correspondiente a los dividendos pagados que correspondan a la sociedad fusionada cumpliendo los requisitos que en la misma regla se mencionan.*

*El artículo 78 del Reglamento de la LISR, dispone que el aviso de desincorporación de una sociedad controlada y de desconsolidación del grupo, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente, señalando las fechas de desincorporación o de desconsolidación del grupo y las causas que dieron origen a las mismas.*

*El Reglamento de la LISR en su artículo 80, señala que para reconocer los efectos de la desincorporación de una sociedad y en el supuesto de que la declaración del ejercicio inmediato anterior no se haya presentado, por encontrarse en el plazo establecido por la ley, la sociedad controladora podrá presentar la declaración complementaria a que se refiere este artículo, dentro del mes siguiente a la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio, en caso de que haya impuesto a pagar, éste deberá enterarse actualizado de acuerdo con el artículo 17-A del CFF con los recargos correspondientes.*

*La regla I.3.6.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 señala el procedimiento para determinar el monto de los dividendos que se adicionarán, en los términos del segundo párrafo de este artículo, para calcular la utilidad fiscal consolidada cuando se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo.*

*La misma regla I.3.6.6., establece la obligación de llevar los registros relativos a dividendos y utilidades percibidos, de dividendos o utilidades pagados provenientes de la CUFIN, de dividendos o utilidades pagados a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la LISR; y de dividendos o utilidades pagados, por lo que se pagó el ISR en los términos del primer párrafo del artículo 11 de la LISR.*

*El artículo 79 del Reglamento de la LISR, establece que en el caso de suspensión de actividades de alguna sociedad controlada, la sociedad controladora deberá presentar aviso de desincorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la sociedad controlada, cumpla más de un año en suspensión de actividades cuando se trate de la primera ocasión, y dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la sociedad inicie nuevamente la suspensión de actividades, tratándose de la segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios.*

*El Reglamento de la LISR, en su artículo 76, señala que las controladoras que opten por dejar de determinar el resultado fiscal consolidado, deberán solicitar autorización, a más tardar, al término de los 6 primeros meses del ejercicio en que se va a dejar de determinar el resultado fiscal consolidado anexando la documentación señalada en dicho dispositivo reglamentario, mientras que el artículo*

*79, también del Reglamento de LISR, regula la presentación de avisos de desincorporación de sociedades en suspensión de actividades..*

*La regla I.3.6.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece lo siguiente:*

Los contribuyentes del Capítulo VI del Título II de la Ley del ISR, en lugar de aplicar el artículo 71, segundo a séptimo párrafos de la Ley del ISR, para los casos de desincorporación y desconsolidación podrán aplicar el siguiente procedimiento:

- I.** La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, los conceptos especiales de consolidación, que en su caso, hubiera 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 ISR, publicadas en el DOF el 1 de enero de 2002 y que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados 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 ISR y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado y las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas, siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

Asimismo, la sociedad controladora deberá pagar el impuesto correspondiente a las utilidades que se deriven de lo establecido en las fracciones III y IV de esta regla, y a los dividendos que hubiera pagado a partir del 1 de enero de 1999, la sociedad que se

desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere la fracción II de la misma regla.

Para los efectos de esta fracción, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. Los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 de la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados se actualizarán por el período 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 ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del período 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 desincorporación. 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 desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate.

Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio inmediato anterior a la desincorporación que resulte de lo dispuesto en la fracción I de esta regla, la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR.

Asimismo, dicha controladora podrá incrementar los saldos del registro de utilidades fiscales netas consolidadas y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, con el monto en que la utilidad fiscal neta consolidada señalada en este párrafo exceda a la utilidad fiscal neta del ejercicio inmediato anterior determinada en la declaración anterior a esta última, actualizada desde el último mes del ejercicio inmediato anterior hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate.

**II.** La sociedad controladora deberá pagar el impuesto que se cause en los términos del artículo 78, primer párrafo de la Ley del ISR, por los dividendos que hubiese pagado la sociedad controlada que se desincorpora a otras sociedades del grupo de consolidación que no hubiesen provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida. El impuesto se determinará aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del ISR a la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 1.4286 el monto actualizado de dichos dividendos por el periodo transcurrido desde el mes de su pago hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se incrementará con el monto actualizado de los dividendos a que se refiere este párrafo.

**III.** Para efectos de la comparación de los saldos de los registros de utilidades fiscales netas, la sociedad controladora estará a lo siguiente:

- a) Comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, incluyendo en su caso, los efectos señalados en el último párrafo de la fracción I de esta regla. En caso de que este último fuera superior al primero, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4286, y la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. En

este último caso, dicha controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

- b) Asimismo, la sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas. En caso de que este último fuera superior al primero, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4286, y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. En este último caso, dicha controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente y al resultado multiplicarlo por el factor de 0.9286, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.
- c) En el caso de que en el inciso a) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y en el inciso b) de esta fracción no se

determine utilidad, la diferencia de los saldos del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora y del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, determinada en el inciso a) anterior, se comparará con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas después de la disminución a que se refiere el mismo inciso b) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto, ni tendrá derecho a tomar la pérdida, ni podrá incrementar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, a que se refiere dicho inciso a).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso a), multiplicada por el factor de 1.4286 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. Adicionalmente, en lugar de lo señalado en el inciso a), la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente.

- d) En el caso de que en el inciso b) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y en el inciso a) de esta fracción no se determine utilidad, la diferencia de los saldos del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora y del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, determinada en el inciso b) anterior, se comparará con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas después de la disminución a que se refiere el mismo inciso a) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo del registro de

utilidades fiscales netas consolidadas con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto, ni tendrá derecho a tomar la pérdida, ni podrá incrementar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, a que se refiere dicho inciso b).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso b), multiplicada por el factor de 1.4286 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. Adicionalmente, en lugar de lo señalado en el inciso b), la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente y al resultado multiplicarlo por el factor de 0.9286.

Para los efectos de esta fracción, durante los ejercicios fiscales de 2007 y posteriores, se aplicará el factor establecido en el artículo 71 de la Ley del ISR del ejercicio que corresponda.

**IV.** Para efectos de la comparación de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, la sociedad controladora estará a lo siguiente:

- a) Comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, incluyendo en su caso, los efectos señalados en las fracciones I, último párrafo, II y III, inciso a) o c) de esta regla. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera



inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4286, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

- b) Asimismo, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la sociedad controlada que se desincorpora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, incluyendo en su caso, los efectos señalados en la fracción III, incisos b) o d) de esta regla. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4286, sobre la cual la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.
- c) En el caso de que en el inciso a) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el inciso b) de esta fracción, no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de la controlada que se desincorpora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, determinada en el inciso a) anterior, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida después de la disminución a que se refiere el mismo inciso b) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a

disminuir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho inciso a).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso a) de esta fracción multiplicada por el factor de 1.4286 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

- d) En el caso de que en el inciso b) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el inciso a) de esta fracción no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la controlada que se desincorpora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, determinada en el inciso b) anterior, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada después de la disminución a que se refiere el mismo inciso a) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho inciso b).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso b) de esta fracción multiplicada por el factor de 1.4286 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida hasta llevarla a cero.

Para los efectos de esta fracción, durante los ejercicios fiscales de 2007 y posteriores, se aplicará el factor establecido en el artículo 71 de la Ley del ISR del ejercicio que corresponda.

El impuesto a pagar será la suma del impuesto determinado en el último párrafo de las fracciones I,

II, III, incisos a) o c) y b) o d) y IV, incisos a) o c) y b) o d) de esta regla.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

La sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, ambos actualizados en los términos del artículo 9, sexto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

En el caso de desconsolidación, no se efectuarán las comparaciones ni se sumarán o restarán los importes de los conceptos a que se refiere la fracción III de la presente regla.

LISR 10, 61, 71, 78, LISR 57-F, 57-G, 57-J vigentes al 31/12/2001, LIMPAC 9 vigente al 3/12/2007, RMF 2012 I.3.6.6 y Artículo Segundo de las Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del ISR.

*Como se puede apreciar, se da conocer un régimen opcional para determinar el impuesto en el caso de desincorporación de controladas, o bien, de desconsolidación del grupo. Es decir, este régimen opcional prevé la inclusión de elementos y mecánicas no establecidas en la Ley.*

*Por ejemplo, establece que los conceptos especiales de consolidación se sumen o se resten a la utilidad o pérdida fiscal consolidada, cuando exista alguna desincorporación o desconsolidación del grupo, cuando en la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, se establece que hasta que estos bienes que dieron origen a dichos conceptos salgan del grupo o sean enajenados a un tercero.*

*De acuerdo con la mecánica de cálculo en la fracción II de esta Regla, se establece que se pague el impuesto de los dividendos contables, es decir, los que no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta ni de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida; como se puede apreciar, no se suman para la determinación del nuevo resultado fiscal consolidado; es decir, no lo podemos amortizar con las pérdidas de ejercicios anteriores del consolidado, prevaleciendo la aplicación de la regla I.3.6.4. ya comentada.*

*También, para efectos del inciso a) y b) de la fracción III de esta Regla, se establece la comparación de el saldo de registro de la utilidad fiscal neta de la compañía que se desincorpora, con el saldo de registro de la utilidad fiscal neta consolidada; y la comparación, del saldo de registro de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida de la sociedad que se desincorpora, con el saldo de registro de la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, cuando en la determinación del Anexo del dictamen fiscal, (impuestos diferidos de la consolidación fiscal) se está reconociendo que esta comparación genera diversas distorsiones que pueden redundar en un doble pago de impuesto o en beneficio indebido, es decir, en tal Anexo se establece que informemos en cero dicha comparación y en esta regla nos piden que la calculemos.*

#### **Derogación del IMPAC**

*El artículo segundo de las disposiciones transitorias de la LIETU establece que se aboga la Ley del Impuesto al Activo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.*

*También que quedan sin efecto, el Reglamento de la ley del Impuesto al Activo, 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 al Activo que se aboga.*

*Asimismo, se señala que los derechos y las obligaciones derivadas de la Ley del Impuesto al Activo que se aboga, que hubieran nacido durante su vigencia, las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en la misma y conforme a las disposiciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos mencionados en el párrafo anterior.*

*El artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LIETU establece que los contribuyentes que hubiesen estado obligados al pago del Impuesto al Activo, que efectivamente paguen el Impuesto sobre la Renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagada en el Impuesto al Activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el Impuesto sobre la Renta.*

*El monto sujeto a devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de*

*que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar la reducción por concepto de deducción inmediata prevista en el Reglamento de la Ley del Impuesto al activo que se abroga, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley del Impuesto al Activo, sin que en ningún caso exceda del 10 % del Impuesto al Activo por el que se pueda solicitar devolución. Para efectos de la comparación el impuesto al activo será el mismo que se utilizara en ejercicios subsecuentes.*

*Se señala que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor que el impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte, las cantidades que por concepto de impuesto al activo tenga derecho a solicitar su devolución.*

*No se considera como efectivamente pagado, el que se haya cubierto con el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refiere la ley del impuesto al activo que se abroga.*

*Para el cálculo del impuesto diferido del sexto ejercicio inmediato anterior será el determinado conforme al procedimiento aplicable para el caso de desincorporación y desconsolidación, el cual contiene varias distorsiones y errores que generan duplicidades o incluso puede ocasionar que el impuesto determinado se triplique. Con el fin de solucionar estos problemas y distorsiones, en la Resolución Miscelánea se incluye una regla que puede ser aplicada por las controladoras en lugar de lo dispuesto en la ley.*

*En términos generales, la Resolución Miscelánea considera las pérdidas fiscales que se hubieran incorporado a la consolidación en algún ejercicio y que no hubieran sido amortizadas a nivel individual por la sociedad que las sufrió, los conceptos especiales de consolidación, los Dividendos Contables, la comparación de los RUFINES individuales y consolidado, la comparación de los Registros de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (RUFINRE) individuales y consolidado, así como la comparación de los saldos de la CUFIN y de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) individuales y consolidadas.*

*Sin embargo, a diferencia de lo previsto en la ley, la Resolución Miscelánea reconoce los efectos calculados por los demás conceptos a fin de no duplicarlos..*

*Como el régimen general se basa en el procedimiento para determinar los efectos de desincorporación o desconsolidación, desafortunadamente no es claro cómo debe aplicarse para la determinación del impuesto diferido, ya que son situaciones distintas, especialmente en cuanto a la obligación de presentar declaración complementaria del ejercicio anterior, si se debe partir de la pérdida fiscal o del resultado fiscal.*

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

**ARTÍCULO 71-A.** La sociedad controladora que haya optado por el procedimiento previsto por este artículo para determinar el impuesto diferido a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley, estará a lo siguiente:

RMF I.3.6.9.

- I. Considerará el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refiere el primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de esta Ley, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el pago del impuesto diferido.

Las pérdidas a que se refiere esta fracción se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

- II. La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

RMF I.3.6.10., RMF I.3.6.11., RMF I.3.6.13.,

- a) Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en la fracción anterior, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos del último párrafo de este artículo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de esta Ley.

- b) En caso de que el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo registro.
- c) Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889.

- d) El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y a la controladora, hasta llevarla a cero.

A la cantidad que se obtenga conforme al inciso c) se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10, para determinar el impuesto diferido determinado y que se pague en cada sexto ejercicio fiscal, mismo que podrá acreditarse contra aquél que se determine por las comparaciones de los saldos de los registros de las cuentas de utilidad fiscal neta en los ejercicios siguientes a aquél en que se haya determinado su pago, hasta por el monto del impuesto determinado en el ejercicio que corresponda, en la medida en que la base sobre la que se calcula el impuesto diferido incluya aquélla sobre la que se haya pagado el impuesto en el ejercicio o ejercicios anteriores.

Se determinará el impuesto aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley al monto obtenido en la fracción I anterior, al resultado se le sumará el impuesto determinado de conformidad con el párrafo segundo de la fracción II anterior, así como el impuesto que resulte en los términos del artículo 78 de esta Ley. La cantidad que resulte será el impuesto sobre la renta diferido y se estará a lo dispuesto en el artículo 70-A de esta Ley.

*Se establece que las controladoras podrán optar por determinar el impuesto diferido considerando el cálculo que se contiene en el artículo 71-A y que contiene los siguientes elementos:*

- a) *Reconocimiento de pérdidas fiscales*

*En este cálculo se considera el monto de las pérdidas fiscales de las controladas y de la controladora, así como las pérdidas obtenidas por la controladora provenientes de la enajenación de acciones emitidas por controladas, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado o la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, siempre que la sociedad o sociedades que la generaron no la hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior.*

*Las pérdidas deberán considerarse en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el entero del impuesto diferido.*

- b) *Comparación de Registros de CUFIN*

*La controladora comparará los saldos del Registro de la CUFIN consolidada con el de la controladora y controladas a nivel individual del sexto ejercicio fiscal anterior, en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior. El saldo inicial de los*

*registros al 1° de enero de 2005 será de cero, tal como se establece mediante disposición transitoria.*

*El nuevo Registro de CUFIN deberá ser mantenido por las controladoras y únicamente deberá considerarse para efectos de la determinación del impuesto diferido.*

*Se establece que el saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas antes mencionadas, el impuesto diferido correspondiente a las mismas que se haya determinado y que se pague, siempre y cuando hayan sido amortizadas a nivel individual, lo cual genera un doble pago puesto que únicamente podrá ser incrementado hasta que las mismas sean efectivamente amortizadas y no al momento de hacer las comparaciones.*

*En caso de que el saldo del Registro de la CUFIN consolidada sea superior al de las controladas y de la controladora, se establece que sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo. Por el contrario, si el saldo del Registro de la CUFIN consolidada es inferior, la diferencia se considerará utilidad y se deberá multiplicar por el factor de piramidación aplicable.*

*En este último caso, el saldo del Registro de la CUFIN consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las controladas y a la controladora hasta llevarla a cero.*

*El impuesto diferido se determinará aplicando la tasa corporativa del ejercicio, al monto de las pérdidas que no hubieran podido disminuirse al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior. Al resultado se le sumará el impuesto que resulte de aplicar la tasa corporativa a la utilidad piramidada derivada de la comparación de los registros. Será necesario adicionar el impuesto que resulte en relación con los dividendos contables pagados.*

*La tasa corporativa aplicable será la del ejercicio en el que se calcule el impuesto diferido, con independencia de la tasa que hubiera resultado aplicable al momento en que el impuesto se difirió.*

*Para las comparaciones de los saldos del Registro de la CUFIN de ejercicios posteriores, se establece que contra el impuesto que se determine se podrá acreditar el que haya resultado en ejercicios anteriores por la comparación de dichos registros, siempre que la base sobre la que se calcula el impuesto diferido incluya aquélla sobre la que se haya pagado el impuesto con anterioridad, ya que de esta manera se evita una duplicidad en el pago del impuesto.*

*Cuando el saldo del registro consolidado sea superior al de las controladas y controladora, el primero se deberá disminuir con el saldo del segundo; en caso contrario, el saldo consolidado se disminuirá hasta llevarlo a cero. Esto genera que al realizar las comparaciones de los registros en años siguientes, se tendría que*



*pagar un impuesto diferido adicional, aun con el crédito antes mencionado.*

*Lo anterior se genera por darle el tratamiento de una desincorporación a la comparación de los registros y no realizar una reglamentación clara para el caso del cálculo del impuesto diferido.*

*No se incrementa el saldo de la CUFIN consolidada con el monto neto que sirvió de base para determinar el impuesto diferido por las pérdidas fiscales y las comparaciones de los registros antes mencionados, pues por dichos conceptos ya se habría pagado impuesto consolidado.*

## **OBLIGACIONES DE LA CONTROLADORA**

**ARTÍCULO 72.-** La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:

RMF II.3.4.3.

- I. Llevar los registros que a continuación se señalan:
  - a) Los que permitan determinar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada conforme a lo previsto por el artículo 69 de esta Ley, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas, conforme a lo dispuesto en las reglas de carácter general que para estos efectos expida el Servicio de Administración Tributaria.

RMF I.3.6.6.
  - b) De las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 61 y 32, fracción XVII de esta Ley.
  - c) De las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 61 y 32, fracción XVII de esta Ley y del Impuesto Sobre la Renta a su cargo, que le hubiera correspondido de no haber consolidado fiscalmente.

RMF I.3.6.14.
  - d) Los que permitan determinar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley, que hubiera correspondido a la sociedad controladora de no haber consolidado.
  - e) De las utilidades fiscales netas consolidadas que se integrarán con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

El saldo del registro a que se refiere este inciso que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta consolidada 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.

RISR 9

- f)** Del monto total del impuesto sobre la renta diferido por cada ejercicio fiscal, que se hubiera generado con motivo de la consolidación fiscal.
  - g)** Del monto del impuesto sobre la renta diferido enterado en cada ejercicio fiscal, señalando el ejercicio en que éste se generó.
  - h)** Del saldo del impuesto sobre la renta diferido pendiente de enterar, por cada ejercicio fiscal.
- RMF I.3.6.14.
- i)** De la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada correspondiente al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.
  - j)** De la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora correspondiente al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.
  - k)** De las pérdidas de las sociedades controladas y de la controladora, correspondientes al impuesto diferido, por cada ejercicio fiscal.

RMF I.3.6.14.

Los registros a que se refieren los incisos f), g), h), i), j) y k) de esta fracción se deberán llevar por los ejercicios fiscales por los que se esté obligado a conservar la contabilidad. Los montos a que se refieren los mencionados incisos f) y h), deberán actualizarse desde el ejercicio en que se debió haber pagado el impuesto correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior de no haber consolidado y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Las cuentas de utilidad fiscal neta consolidada y de las sociedades controladas y de la controladora, que se incorporen a los registros a que se refieren los incisos i) y j) de esta fracción se determinarán conforme a la mecánica establecida en los artículos 69 y 88 de esta Ley.

Los registros señalados en esta fracción así como su documentación comprobatoria deberán conservarse por todo el periodo en el que la sociedad controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus sociedades controladas, y hasta que deje de consolidar. Lo anterior será aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en otras disposiciones fiscales.

La sociedad controladora podrá obtener autorización del Servicio de Administración Tributaria, cada diez ejercicios, para no conservar dicha documentación comprobatoria por el periodo a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumpla con los requisitos que mediante reglas

de carácter general señale el propio Servicio de Administración Tributaria.

- II. Presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Asimismo, deberá presentar como parte de la declaración de consolidación, toda la información que permita determinar su utilidad o pérdida fiscal como si no consolidara.

En el caso de que en la declaración a que se refiere esta fracción resulte diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

- III. En el caso de que alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, así como cuando en el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o la pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la sociedad controladora presentará declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes a aquél en que ocurra la primera modificación.

Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las sociedades controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la sociedad controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la sociedad controladora.

- IV. Derogada
- V. En el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta Ley.
- VI. En el dictamen fiscal las sociedades controladoras deberán revelar la siguiente información respecto del cálculo del impuesto diferido que les corresponda enterar conforme al artículo 70-A de esta Ley:
  - a) La determinación del impuesto sobre la renta diferido que deban enterar.

- b) El importe de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, por cada sociedad controlada y por la controladora al 31 de diciembre del ejercicio por el que calcula el impuesto diferido.
- c) El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora, así como los que correspondan a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.
- d) Por cada empresa del grupo, el importe de los dividendos distribuidos a sociedades del mismo grupo que no provengan de cuenta de utilidad fiscal neta por los que se calcule el impuesto diferido.
- e) El porcentaje de participación accionaria y/o consolidable, según corresponda, de la sociedad controladora respecto de cada una de las sociedades controladas por las que calcule el impuesto diferido.

La sociedad controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere esta fracción deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas en los términos del artículo 71 de esta Ley y enterar la totalidad del impuesto sobre la renta diferido, incluso aquél que corresponda a la sociedad controladora, pendiente de pago por todo el periodo en que se consolidó el resultado fiscal, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice.

*En la fracción X de las Disposiciones Transitorias para 2005, se establece que las sociedades controladoras deberán presentar como anexo al dictamen de estados financieros, para efectos fiscales la información sobre el monto del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal, desde la fecha en que ejercieron la opción de consolidar hasta el ejercicio que se esté dictaminando.*

*En el caso de que la sociedad controladora no presente la información antes referida, se considerará que existe desconsolidación y deberá enterarse el impuesto correspondiente en los términos del artículo 71 de la Ley.*

*Continúa la obligación relativa al caso en que las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello, se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditable manifestados, la sociedad controladora deberá presentar declaración complementaria a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra dicho supuesto.*

*La regla I.3.6.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 establece que para poder acreditar el impuesto a que se refiere el artículo 57-Ñ último párrafo de la LISR vigente hasta el 31 de*

*diciembre de 2001, se podrá efectuar siempre que la sociedad controladora y todas sus controladas hubieran ejercido la opción contenida en el artículo 57-E penúltimo párrafo de la misma Ley, debiendo llevar un registro de los dividendos distribuidos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida por los que se hubiera pagado el ISR a que se refiere el artículo 10-A, tercer párrafo de dicha Ley.*

*La regla I.3.6.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece el procedimiento para llevar los registros de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos por la controladora y las controladas a que se refiere el inciso a) de la fracción I de este artículo.*

*Como consecuencia de la inclusión de las obligaciones a cargo de la controladora de pagar el impuesto diferido como resultado de la consolidación, se establece la obligación de que ésta lleve los siguientes registros por cada ejercicio fiscal:*

- *del monto del impuesto diferido;*
- *del impuesto diferido pagado, señalando el ejercicio en el que éste se generó;*
- *del saldo del impuesto diferido pendiente de pago;*
- *de la CUFIN consolidada correspondiente al impuesto diferido;*
- *de la CUFIN de las controladas y de la controladora correspondiente al impuesto diferido; y*
- *de las pérdidas de las controladas y de la controladora, correspondientes al impuesto diferido.*

*Estos registros deberán ser mantenidos por la controladora durante todos los ejercicios fiscales por los que esté obligada a conservar la contabilidad. Por lo que respecta a los registros correspondientes al impuesto diferido y al impuesto diferido pendiente de enterar por cada ejercicio fiscal, éstos deberán actualizarse desde el ejercicio en el que se debió haber pagado el impuesto correspondiente al sexto ejercicio fiscal anterior y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.*

*El Registro de la CUFIN de las controladas y de la controladora y el Registro de la CUFIN consolidada, se calcularán de acuerdo con el procedimiento establecido en la ley para la determinación del saldo de la CUFIN.*

*Adicionalmente, se obliga a las controladoras a que revelen dentro de su dictamen fiscal lo siguiente:*

- *la determinación del impuesto diferido que tengan que pagar;*

- *el importe de las pérdidas pendientes de amortizar, por cada controlada y por la controladora al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcula el impuesto diferido;*
- *el saldo de la CUFIN y CUFINRE de las controladas y de la controladora, así como el que corresponda a la CUFIN y CUFINRE consolidada;*
- *el importe de los dividendos distribuidos por todas las sociedades del grupo, que se hayan distribuido entre ellas y que no provengan de la CUFIN o CUFINRE; y*
- *el porcentaje de participación accionaria y/o consolidable, según corresponda, que la controladora tuvo en cada una de sus controladas por las que se determine el impuesto diferido.*

*Mediante disposición transitoria se establece que las controladoras que en 2002 hubieran optado por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, adicionalmente deberán revelar en el dictamen el importe de los mismos correspondientes a la controladora y cada una de las controladas. Será necesario revelar también el saldo del impuesto al activo pendiente de recuperar.*

*Se establece que la controladora que no cumpla con alguna de estas obligaciones, deberá desconsolidar y enterar la totalidad del impuesto diferido por todo el periodo en que consolidó sus resultados fiscales.*

## **ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE CONTROLADAS**

**ARTÍCULO 73.-** La sociedad controladora que enajene el total o parte de las acciones de alguna de sus sociedades controladas, determinará el costo promedio por acción de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley. Del costo promedio por acción de las acciones que enajene determinado conforme a este párrafo, disminuirá los dividendos actualizados pagados por la sociedad controlada por los que hubiera pagado el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de esta Ley de no haber consolidado fiscalmente, multiplicados por el factor de 1.3889, en la proporción que corresponda a dichas acciones. Dichos dividendos se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que se enajene el total o parte de las acciones de la sociedad controlada. En el caso de que el resultado de multiplicar los dividendos actualizados por el factor de 1.3889 sea mayor que el costo promedio por acción de las acciones, el excedente formará parte de la ganancia. Cuando la enajenación de acciones de la sociedad controlada dé como resultado la desincorporación de dicha sociedad, no se disminuirán del costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, los dividendos actualizados multiplicados por el factor de 1.3889 a que se refiere este párrafo, y se estará a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 71 de esta Ley.

RMF I.3.6.6.

*Este artículo establece que cuando la sociedad controladora enajene el total o parte de las acciones emitidas por las sociedades controladas, el*

*costo promedio por acción correspondiente, se calculará de acuerdo con el procedimiento previsto por los artículos 24 y 25 de la Ley.*

*Después de determinar dicho costo, disminuirá los dividendos actualizados pagados por la sociedad controlada por los que ésta hubiera pagado el impuesto de no haber consolidado multiplicados por el factor de 1.3889 en la proporción que corresponda a dichas acciones. Dichos dividendos se actualizarán desde el mes en que se pagaron hasta el mes en que se enajenen el total o parte de las acciones; en caso de que el resultado de multiplicar dichos dividendos por el factor antes citado, fuera mayor que el costo promedio por acción correspondiente, el excedente formará parte de la ganancia.*

*La enajenación de acciones traerá como consecuencia una disminución en la participación consolidable, o incluso la desincorporación de la controlada; en este último caso, la disposición establece que no se disminuirá del costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, los dividendos mencionados, ya que los mismos se tendrán que sumar actualizados y multiplicados por el factor de 1.3889 al resultado fiscal consolidado del ejercicio inmediato anterior al de la desincorporación, en los términos del artículo 71.*

*En el caso de una disminución en la participación consolidable por enajenación parcial de las acciones de alguna sociedad controlada que no implique una desincorporación, sólo se disminuirá del costo promedio por acción, la parte de los dividendos pagados correspondientes a las acciones que se enajenen.*

## **GANANCIA EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE CONTROLADORAS**

**ARTÍCULO 74.-** Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones emitidas por sociedades que tengan o hayan tenido el carácter de controladoras, los contribuyentes calcularán el costo promedio por acción de las acciones que enajenen de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley, considerando para los ejercicios en que aquéllas determinaron resultado fiscal consolidado los siguientes conceptos:

RMF I.3.6.1.

- I. El saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta será la consolidada a que se refiere el artículo 69 de esta Ley.
- II. Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, serán las consolidadas.
- III. Los reembolsos y los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora y la diferencia que deba disminuirse será la que se determine de conformidad con lo señalado en el tercer párrafo de la fracción I del artículo 69 de esta Ley.

RISR 9, RMF I.3.6.6.

- IV. La utilidad fiscal y las pérdidas a que se refiere la fracción III del citado artículo 24 de esta Ley, serán las consolidadas.

*A partir de 2005 se modificó este artículo con la finalidad de mantener congruente la mecánica para determinar la ganancia por enajenación*

*de acciones emitidas por sociedades controladoras, con el procedimiento indicado por el artículo 24 de la Ley.*

## **VARIACIÓN DE PARTICIPACIÓN ACCIONARIA DE LA CONTROLADORA EN ALGUNA CONTROLADA**

**ARTÍCULO 75.-** Cuando varíe la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de alguna de las sociedades controladas de un ejercicio a otro, si en ambos determinó su resultado fiscal consolidado, se efectuarán las modificaciones a las utilidades o las pérdidas fiscales de las controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la misma Ley, que permitan actualizar la situación fiscal de las sociedades controladora y controladas, modificaciones que se determinarán de acuerdo con las siguientes operaciones:

- I. Se multiplicará el cociente a que se refiere el último párrafo de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, aplicable a la sociedad controlada, por sus partidas que en su caso se hubieran considerado en la declaración de consolidación de ejercicios anteriores, siempre que fueran de las comprendidas en los incisos a), b) y e) de la fracción I del artículo 68 de la misma.
- II. Se sumarán, en su caso, las partidas a las que se hubiera aplicado la fracción anterior, que correspondan a los conceptos a que se refiere el inciso a) y tercer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley.  
También se sumarán, en su caso, las partidas contenidas en las declaraciones de consolidación de ejercicios anteriores, que correspondan al inciso b) y primer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, por los importes que fueron incluidos en la citada declaración.
- III. Se sumarán, en su caso, las partidas a las que se hubiera aplicado lo dispuesto en la fracción I, que corresponda a los conceptos a que se refiere el inciso b) y primer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley.  
También se sumarán, en su caso, las partidas contenidas en las declaraciones de consolidación de ejercicios anteriores, que correspondan al inciso a) y tercer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, por los importes que fueron incluidos en la citada declaración.
- IV. De la suma de partidas a que se refiere la fracción II de este artículo se disminuirá la suma de partidas a que se refiere la fracción anterior. Si la diferencia proviene de las partidas de la fracción II hayan sido superiores, se sumará para determinar la utilidad fiscal consolidada y en caso contrario se restará esa diferencia.



Para los efectos del último párrafo de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, cuando la sociedad controladora disminuya su participación accionaria en una sociedad controlada que en algún ejercicio anterior hubiera determinado utilidad fiscal, la sociedad controladora multiplicará el monto de la utilidad fiscal obtenida por la sociedad controlada en cada uno de dichos ejercicios anteriores, en los puntos porcentuales en que disminuyó la participación accionaria de la sociedad controladora en la sociedad controlada, actualizada desde el último mes del ejercicio en que se generó y hasta el último mes del ejercicio en el que se realice dicha disminución, por la tasa a que se refiere el segundo párrafo del artículo 64 de esta Ley. El impuesto que se determine conforme a este párrafo, será el que se adicionará al impuesto consolidado del ejercicio en los términos del último párrafo del artículo 64 de la misma Ley y se considerará como pagado por la sociedad controlada para efectos del párrafo siguiente en caso de que la sociedad controladora incremente con posterioridad su participación accionaria en la misma sociedad controlada.

Asimismo, para los efectos del último párrafo de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, cuando la sociedad controladora incremente su participación accionaria en una sociedad controlada que en algún ejercicio anterior hubiera determinado utilidad fiscal, la sociedad controladora multiplicará el monto de la utilidad fiscal obtenida por la sociedad controlada en cada uno de dichos ejercicios anteriores, en los puntos porcentuales en que se incrementó la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de la sociedad controlada, actualizada desde el último mes del ejercicio en que se generó y hasta el último mes del ejercicio en que se realice dicho incremento, por la tasa a que se refiere el segundo párrafo del artículo 64 de esta Ley. El impuesto que se determine conforme a este párrafo, será el que se disminuirá del impuesto consolidado del ejercicio en los términos del último párrafo del artículo 64 de la misma Ley, siempre que la sociedad controlada efectivamente hubiera enterado dicho impuesto ante las oficinas autorizadas y hasta por el monto que resulte de actualizar dicho impuesto efectivamente enterado por la sociedad controlada ante las oficinas autorizadas desde el mes en que se efectuó su pago y hasta el mes en que se disminuya del impuesto consolidado.

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley no estarán a lo dispuesto en este artículo cuando dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley, a partir del ejercicio en que se pierda el derecho a deducirlas.

Cuando disminuya la participación accionaria en una sociedad controlada se sumarán, para determinar la utilidad fiscal consolidada o la pérdida fiscal consolidada, los dividendos pagados a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de esta Ley multiplicados por el factor de 1.3889, y siempre que no se hubiesen restado del costo promedio por acción en los términos del artículo 73 de la misma Ley. Dichos dividendos se adicionarán en la parte proporcional que corresponda a la disminución.

RMF I.3.6.6.

Los dividendos que conforme al párrafo anterior deban adicionarse, se deberán actualizar en los términos del cuarto párrafo del artículo 71 de esta Ley, y hasta el último mes del ejercicio en que varíe la participación accionaria. Tratándose de las modificaciones a las utilidades y a las pérdidas fiscales de las sociedades controladas, éstas se actualizarán desde el último mes del ejercicio al que correspondan y hasta el último mes del ejercicio en que varíe la participación accionaria.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las modificaciones a las utilidades o las pérdidas fiscales de las controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la misma Ley, siempre que en ejercicios anteriores a aquel en el que se haya dado la variación en la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de alguna de sus sociedades controladas, los conceptos antes citados se hayan considerado para la determinación y pago del impuesto diferido previsto por el artículo 70-A de esta Ley.

*El Artículo 2, fracción XXX de las Disposiciones Transitorias para 2002, establece que para efectos de determinar las modificaciones a las utilidades y pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, a los conceptos especiales de consolidación y al impuesto de los ejercicios de 2001 y anteriores, la controladora dividirá la participación accionaria promedio diaria que tenga durante el ejercicio 2002 entre la participación accionaria al cierre del ejercicio 2001.*

*La fracción XXXVII de las Disposiciones Transitorias para 2002-2 establece el que cuando las utilidades fiscales correspondan a ejercicios terminados con anterioridad al 1º de enero de 1999, el impuesto que se obtenga se multiplicará por el factor de 1.00 en lugar de lo previsto en los párrafos segundo y tercer del artículo 75 de la Ley.*

*La fracción XIX de las Disposiciones Transitorias para 2005, establece el procedimiento para determinar el impuesto para los efectos del segundo y tercer párrafos de este artículo.*

*La regla I.3.6.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece cómo se integra el registro de dividendos o utilidades percibidos o pagados para, entre otros fines, lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo que nos ocupa.*

## **OBLIGACIONES DE LAS CONTROLADAS**

**ARTÍCULO 76.-** Las sociedades controladas a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrán las siguientes:

- I. Presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable del

ejercicio de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

- II. Las sociedades controladas calcularán sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de esta Ley. Del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales, entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable en el periodo de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas la cantidad que se obtenga de disminuir al impuesto que resultó en los términos de este párrafo el que entregaron a la sociedad controladora.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.2.2., RMF II.2.8.3.5., RMF II.2.8.5.1.,  
RMF II.2.8.5.2., RMF II.2.8.5.3., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.3.,  
RMF II.2.9.4.,

- III. La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de cada sociedad controlada se integrará con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de esta Ley. En ningún caso formarán parte de esta cuenta los dividendos percibidos por los cuales la sociedad que los pagó estuvo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 78 de la misma.

- IV. Llevar un registro de utilidades fiscales netas que se integrará con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

El saldo del registro a que se refiere esta fracción 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.

- V. Derogada

- VI. En el caso de que una sociedad controlada celebre operaciones con su sociedad controladora o con una o más sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta Ley.

*En este artículo se establecen las obligaciones para las sociedades controladas, entre las que destaca la que obliga a dichas sociedades, cuando celebren operaciones con la sociedad controladora o con una o más sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales entre otras operaciones, a realizarlas conforme lo previsto en el artículo 215 de la Ley (determinación de precios por operaciones con partes relacionadas).*

*La fracción XIV de las Disposiciones Transitorias para 2005, establece la mecánica que debió utilizarse durante el ejercicio de 2005 para la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y al activo, tanto para las sociedades controladas como para la sociedad controladora.*

*Las sociedades controladas, para determinar el impuesto que deben de entregar a la sociedad controladora, así como el que deban de entregar ante las oficinas autorizadas, en los términos de lo dispuesto en la fracción II del artículo 76 de la Ley del ISR, consideraran el impuesto que resulte después de efectuar el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo del artículo 8 de la Ley del IDE. Sin embargo no está previsto que este acreditamiento se pueda aplicar por la controladora, por lo que se recomienda que las empresas lo acrediten contra el ISR retenido a terceros de conformidad con la regla I.7.25 de la Resolución Miscelánea para 2012.*

*El artículo 9 de la Ley del IDE establece un acreditamiento opcional contra el pago provisional de ISR, es decir determinaran una cantidad equivalente al monto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que estimen que pagaran en el mes inmediato posterior a dicho mes.*

*El artículo 12 de la LIETU establece que las sociedades controladas y la sociedad controladora pagarán el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio que individualmente les corresponda mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta.*

*El artículo 13 de la LIETU establece que para los efectos del quinto párrafo del artículo 8 de la LIETU, las sociedades controladas y la sociedad controladora consideraran como impuesto sobre la renta propio del ejercicio el impuesto sobre la renta que entregaron a la sociedad controladora, mismo que se considerara como efectivamente pagado*

*El artículo 14 de la LIETU establece que para los efectos del quinto párrafo del artículo 10 de la LIETU, las sociedades controladas y la sociedad controladora consideraran como pago provisional del impuesto sobre la renta propio, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta entregados a la sociedad controladora por las sociedades controladas y por la sociedad controladora según corresponda.*

*En la regla miscelánea I.4.3.1. para 2012 se establece que para efectos del artículo 8 de la LIETU, los contribuyentes antes de efectuar el acreditamiento a que se refiere el tercer párrafo del citado artículo, podrán compensar los pagos provisionales de IETU efectivamente pagados correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, contra el ISR propio que efectivamente se vaya a pagar correspondiente al mismo ejercicio y hasta por el monto de este último impuesto.*

*Los contribuyentes que apliquen esta opción, no podrán acreditar en los términos del artículo 8 tercer párrafo de la LIETU, los pagos provisionales de dicho impuesto que hubieran compensado en los términos de esta regla ni solicitar su devolución.*

*La regla miscelánea I.4.3.3 para 2012. establece que para los artículos 8 y 10 de la LIETU. Se consideran como efectivamente pagados el ISR propio del ejercicio por acreditar y del pago provisional del ISR por acreditar, que se enteren simultáneamente con la declaración del ejercicio o con el pago provisional del IETU, según se trate.*

## **CUFIN DE LA CONTROLADORA**

**ARTÍCULO 77.-** La sociedad controladora llevará su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta aplicando las reglas y los procedimientos establecidos en el artículo 88 de esta Ley, como si no hubiera consolidado.

RMF I.3.6.1.

La sociedad controladora efectuará pagos provisionales consolidados, aplicando el procedimiento establecido en el artículo 14 de esta Ley y considerando los ingresos de todas las controladas y los suyos propios, en la participación consolidable correspondiente al periodo por el que se efectúe el pago, y el coeficiente de utilidad aplicable será el de consolidación, determinado éste con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora, en la participación consolidable, y la utilidad fiscal consolidada.

RISR 9, RMF I.3.19.4.

Para los efectos del cálculo de los pagos provisionales consolidados, en ningún caso se disminuirán de la utilidad fiscal consolidada las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las sociedades controladas.

RMF I.3.19.4.

En el primer ejercicio en el que se determine resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora y las sociedades controladas continuarán efectuando sus pagos provisionales en forma individual y en la declaración de consolidación acreditará dichos pagos provisionales efectivamente enterados, en la participación consolidable que tenga en cada una de las sociedades controladas en dicho ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la participación consolidable.

La controladora no podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por las controladas o por ella misma con anterioridad a la presentación de la declaración de consolidación del ejercicio.

RMF I.3.19.4.

Para calcular los pagos provisionales a que se refiere este artículo, no se incluirán los datos de las controladas que hubieran presentado aviso de suspensión de actividades en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RISR 2

*Por el ejercicio 2005, la sociedad controladora debió determinar los pagos provisionales consolidados del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo aplicando lo dispuesto por la fracción XIV de las Disposiciones Transitorias para 2005.*

*La participación consolidable será la que se determine conforme a lo previsto en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*En el caso de los pagos del IDE efectuados por las sociedades controladas, es recomendable acreditarlo contra el ISR retenido a terceros, ya que no está previsto que la sociedad controladora pueda aplicarlo contra el impuesto que a esta le corresponda.*

## **DIVIDENDOS ENTRE EL GRUPO**

**ARTÍCULO 78.-** Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los pagó, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.

RMF I.3.6.4., RMF I.3.6.5., RMF I.3.6.6., RMF I.3.6.7.

El impuesto por los dividendos o utilidades que las sociedades que consolidan se hubieran pagado entre sí en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago, y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido de conformidad con el artículo 70-A de esta Ley, se calculará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley vigente en el ejercicio fiscal en que dichos dividendos fueron pagados o dichas utilidades fueron distribuidas conforme a la mecánica que se establece en el primer párrafo del artículo 11 de esta Ley.

La sociedad controladora podrá optar por calcular el pago del impuesto sobre la renta diferido por los dividendos o utilidades a que se refiere el párrafo anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley vigente en el ejercicio fiscal en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido, conforme a la mecánica que se establece en el primer párrafo del artículo 11 de esta Ley. Para tal efecto, los dividendos o utilidades se actualizarán desde el mes en que se pagaron o distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido de conformidad con el artículo 70-A de esta Ley.

La opción que se elija conforme a los dos párrafos anteriores deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales, contados a partir de aquél en que se empiece a ejercer la citada opción.

Una vez pagado el impuesto diferido a que se refiere este artículo, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a que se refiere la fracción II del artículo 71-A de esta Ley, se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate.

*El impuesto diferido determinado por las pérdidas fiscales y las comparaciones de los registros deberá incrementarse con el impuesto que resulte de los Dividendos Contables.*

*Se establece que el impuesto correspondiente a los Dividendos Contables pagados en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el*

*que se deba efectuar el pago del impuesto diferido y que no se hubiera enterado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, se calculará aplicando la tasa corporativa vigente en el ejercicio fiscal en el que dichos dividendos fueron pagados y sobre el monto del dividendo piramidado. Este impuesto se actualizará desde el mes en que se debió pagar de no haber consolidado hasta el mes en que se pague.*

*La sociedad controladora podrá optar por calcular el impuesto diferido aplicando la tasa vigente en el ejercicio en que deba pagarse, sobre el monto del Dividendo Contable piramidado. En este caso, los dividendos se actualizarán desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido.*

*El procedimiento que se elija conforme a los dos párrafos anteriores tendrá que ser aplicado por la controladora por un periodo mínimo de cinco años.*

No se causará el impuesto en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida, salvo en el caso de desincorporación causado por fusión a que se refiere el octavo párrafo del artículo 71 de esta Ley.

*La regla I.3.6.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 establece la opción para la sociedad controladora de diferir el ISR de dividendos pagados en caso de fusión de sociedades*

*La regla I.3.6.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, permite realizar el acreditamiento del impuesto pagado por la sociedad controladora por el dividendo pagado por la sociedad controlada.*

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

**ARTÍCULO CUARTO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- VI.** Durante el ejercicio fiscal de 2010 la sociedad controladora deberá enterar el impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009. Para tal efecto, la sociedad controladora aplicará el procedimiento previsto en el artículo 71 de la citada Ley, o podrá optar por lo dispuesto en la fracción VIII de esta disposición transitoria.

El entero del impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar en cinco ejercicios fiscales por la sociedad controladora conforme al esquema de pagos siguiente:

- a)** 25 %, mediante declaración que se presente en el mes de junio del ejercicio fiscal de 2010.

25 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2011.

20 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2012.

15 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2013.

15 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación el ejercicio fiscal de 2014.

**VII.** Las sociedades controladoras que hubieran optado por aplicar la fracción VIII de este artículo, deberán efectuar el entero del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 78, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, conforme a lo siguiente:

- a) Se pagará el impuesto sobre la renta diferido por las sociedades controladas que pagaron los dividendos o distribuyeron las utilidades, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la fecha en que se pagaron los dividendos o se distribuyeron las utilidades, conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 10-A u 11, de dicha Ley, según corresponda, actualizando el monto del impuesto desde el mes en que se pagaron los dividendos y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto diferido en los términos del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) La sociedad controladora podrá optar por calcular y pagar el impuesto sobre la renta diferido citado en el inciso anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2010 sobre el monto de los dividendos o utilidades actualizados desde el mes en que se pagaron o se distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido en términos del artículo 70-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto de los dividendos o utilidades respecto de los que se aplique la tasa del artículo 10 de dicho ordenamiento se determinará conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 11 de la mencionada Ley.

El saldo final del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2004 a que se refiere el inciso b) de la fracción VIII de este artículo, se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate, siempre que se pague el impuesto sobre la renta que corresponda.



Para los efectos del mecanismo previsto en esta fracción y en el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, para el entero del impuesto sobre la renta diferido durante el ejercicio fiscal de 2010, sin embargo dicho mecanismo será aplicable cuando se desconsolide el grupo.

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.

**VIII.** Para el pago del impuesto diferido, la sociedad controladora para el ejercicio de 2004 y anteriores, estará a lo siguiente:

**a)** Considerará los conceptos siguientes:

1. El monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora de ejercicios anteriores, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refería el inciso d) del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de dicha Ley vigente a partir de 2002, disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores, y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre de 2009.
2. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, a que se refiere el numeral anterior, se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el pago del impuesto diferido.
3. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio de 2004. 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 último mes del ejercicio de 2004.

A la cantidad que se obtenga conforme lo anterior, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**b)** La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre del ejercicio de 2004, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

1. Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en el inciso a) de esta fracción, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos de este inciso, numeral 1, cuarto párrafo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En caso de que el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero de éstos el saldo del segundo registro.

Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad fiscal la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.

El registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora y del consolidado al 31 de diciembre de 2004 será el monto de la cuenta de utilidad fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades. Asimismo, el monto del saldo inicial al 1 de enero de 2005 será de cero.

2. La sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida. En caso de que este último sea superior al primero, sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y controladora. Cuando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida sea inferior al de las sociedades controladas y controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y de la controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.
3. En el caso de que en el numeral 1 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 2 anterior no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de las controladas y de la controladora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, determinada en el citado numeral 1, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida después de la disminución a la que se refiere el numeral 2 anterior. Si este último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere el numeral 1 de este inciso.

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, en lugar de lo señalado en el numeral 1 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la sociedad controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida hasta llevarla a cero.

4. Cuando conforme al numeral 2 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 1 de este inciso no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, determinada en el numeral 2 de este inciso, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada después de la disminución a que se refiere el mismo numeral 1 de este inciso. Si este último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la sociedad controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho numeral 2.

Quando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, en lugar de lo señalado en el numeral 2 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

El impuesto a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los incisos a), último párrafo y b), numerales 1 ó 3 y 2 ó 4 de esta fracción.

Para la determinación y pago del impuesto diferido a que se refiere el inciso a) numeral 1 de esta fracción y las fracciones I y II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable el segundo párrafo de la fracción XXXII de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley, en vigor a partir del 1 de enero de 2002, respecto de las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad al 1 de enero de 1999.

Asimismo, al saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al 31 de diciembre del ejercicio inmediato a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido y que se haya considerado en las comparaciones previstas en el inciso b), numeral 1, de esta fracción y en la fracción II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le podrá incrementar las pérdidas fiscales a que hace referencia el párrafo anterior, siempre que se hayan incorporado en el cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

Además estarán a lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio, fracciones X, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de 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.

- IX.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción VIII de este artículo transitorio, las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción contenida en el 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, sumarán o restarán los conceptos especiales de consolidación, según corresponda que, en su caso, hubieran continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. Dichos conceptos especiales de consolidación se considerarán como efectuados 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. Al resultado que se obtenga de la suma o resta, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que se incrementará el impuesto sobre la renta diferido que deba pagarse en el sexto ejercicio fiscal.

Para los efectos de esta fracción, los conceptos especiales de consolidación se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a los conceptos especiales de consolidación determinados por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al 1 de enero de 1999.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados 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 referían 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 presente la declaración en la que se deba pagar el impuesto diferido.

- X.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 72, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades controladoras que hubieran optado por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 2002, deberán revelar en el dictamen fiscal el importe de los conceptos especiales de consolidación que correspondan a la sociedad controladora y a cada una de las sociedades por los que se calcule el impuesto diferido.

Las sociedades controladoras, deberán revelar en el dictamen el saldo del impuesto al activo pendiente de recuperar de la sociedad controladora y de cada una de las empresas controladas al ejercicio por el que se calcule el impuesto diferido.

- XI.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 72, fracción VI, incisos c) y d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades controladoras deberán revelar en el dictamen fiscal a que se refiere dicho precepto, la información respecto de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora, así como los que correspondan a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida.

En el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, también se deberá revelar el importe de los dividendos distribuidos a sociedades del mismo grupo que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida por los que se calcule el impuesto diferido.

Las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere esta fracción son las que tengan las sociedades controladas y la controladora de conformidad con las disposiciones vigentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el 31 de diciembre de 2001.

En el dictamen de estados financieros a que se refiere el artículo 65, fracción II, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá revisar y emitir opinión del impuesto sobre la renta diferido que se determine y calcule en los términos de las fracciones VI a XI de este artículo.

*Durante el ejercicio de 2010, quienes hubieran obtenido autorización para consolidar su resultado fiscal con anterioridad al ejercicio de 2005, adicionalmente se encontrarán obligados a pagar el impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, en cinco parcialidades a partir del ejercicio de 2010.*

*En las disposiciones transitorias se prevé que el impuesto diferido correspondiente a ejercicios anteriores a 2005 se podrá determinar conforme al procedimiento para desincorporación o desconsolidación antes descrito, o bien, se podrá optar por determinarlo según un procedimiento contenido en las propias disposiciones transitorias.*

*Con la entrada en vigor de estas modificaciones se busca cobrar el impuesto derivado de conceptos originados en ejercicios previos, que no se hubiera pagado por no haberse presentado alguno de los supuestos contenidos en ley.*

*Las reformas al régimen de consolidación resultan claramente violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley, al obligar a los contribuyentes a enterar el llamado impuesto diferido, no obstante que no se hubieran presentado los supuestos previstos para ello cuando se optó por consolidar fiscalmente.*

*Para tal efecto, existe la obligación de calcular y enterar a partir del ejercicio fiscal de 2010 el impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004 y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009. En este caso, el impuesto diferido se debe determinar de manera acumulada, desde que el grupo empezó a consolidar para efectos fiscales y hasta el 31 de diciembre de 2004.*

*El impuesto diferido mencionado se enterará: 25 % en junio de 2010, 25 % en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2011, 20 % en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio de 2012 y 15 % en cada una de las fechas en que deban presentarse las declaraciones de consolidación de los ejercicios de 2013 y 2014, respectivamente.*

*Para la determinación del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, los contribuyentes aplicarán el procedimiento previsto en la ley para el caso de desincorporación y desconsolidación previsto en el artículo 71 antes analizado, o bien, podrán optar por aplicar el procedimiento contenido en las disposiciones transitorias.*

*De acuerdo con las disposiciones transitorias en vigor a partir de 2010, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, las pérdidas en venta de acciones, los Dividendos Contables y los conceptos especiales de consolidación, generados con anterioridad al 1° de enero de 1999, no se deberán considerar. Sin embargo, incorrectamente no se exceptúan las pérdidas fiscales obtenidas por controladoras que calificaron como puras de 1999 al 2001 incurridas en dichos años, ni las pérdidas por enajenación de acciones sufridas durante los ejercicios de 2000 y 2001, ya que en ambos casos no se tenía la obligación de reversarlas.*

*En términos generales, el procedimiento optativo consiste en reconocer los efectos derivados de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, las pérdidas en venta de acciones, la comparación de los saldos del*

*Registro de CUFIN individuales y consolidado, los Dividendos Contables y los conceptos especiales de consolidación.*

**a)** *Pérdidas fiscales*

*En primera instancia, se debe considerar el monto de las pérdidas fiscales de las controladas y de la controladora, así como las pérdidas obtenidas por la controladora y controladas provenientes de la enajenación de acciones emitidas por controladas, que hubieran sido generadas y disminuidas en la determinación del resultado o la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores a 2005, y que la sociedad o sociedades que la generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre de 2009. El monto de las pérdidas deberá actualizarse hasta el último mes del ejercicio de 2004.*

*Dichas pérdidas deberán calcularse en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el pago del impuesto diferido y consideramos que, cuando corresponda, la participación accionaria promedio diaria deberá multiplicarse por el factor de 0.60.*

*A la cantidad obtenida de considerar las pérdidas fiscales antes mencionadas deberá aplicársele la tasa corporativa del 30 %.*

**b)** *Comparación de registros y cuentas fiscales*

*La controladora comparará el saldo del Registro de la CUFIN consolidada al 31 de diciembre de 2004 y el de las controladas y controladora a esa misma fecha, en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido. El saldo de dichos registros al 31 de diciembre de 2004 será el monto de la CUFIN que se hubiera determinado a dicha fecha. Se prevé que el saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas al 31 de diciembre de 2004, el impuesto diferido correspondiente a las mismas que se haya determinado y que se pague, siempre y cuando se disminuyan a nivel individual con la problemática de su duplicidad puesto que al momento de hacer la comparación de los registros, no se podrá actualizar el supuesto antes mencionado.*

*En caso de que el Registro de la CUFIN consolidada sea superior al registro de las controladas y de la controladora, se establece que sólo se disminuirá del primero el saldo del segundo. Por el contrario, cuando el saldo consolidado sea inferior, la diferencia se*



*considerará utilidad y se deberá multiplicar por el factor de piramidación correspondiente y aplicársele la tasa corporativa, sumando esta cantidad para determinar el monto del impuesto diferido.*

*En este último caso, el saldo del Registro de la CUFIN consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las controladas y a la controladora hasta llevarla a cero y posteriormente se considerarán otros efectos derivados de comparar los saldos de las cuentas fiscales que se detallan más adelante.*

*El saldo del Registro de la CUFIN consolidada se podrá incrementar con el monto de las pérdidas fiscales incurridas con anterioridad al 1° de enero de 1999 por la controladora o controladas a nivel individual, siempre que se hayan incorporado al cálculo de la CUFIN consolidada que se tenga al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido y dichas pérdidas se hayan incluido para su determinación.*

*La controladora deberá comparar el saldo de la CUFINRE de las controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el de la CUFINRE consolidada. Con posterioridad a la comparación, se deberá seguir un procedimiento igual al mencionado en párrafos precedentes, en el sentido de disminuir el saldo de la cuenta consolidada, en caso de que ésta sea mayor y por el contrario, determinar un impuesto sobre la diferencia piramidada si es menor.*

*Se incorpora un procedimiento de ajuste que compara las distintas cuentas y busca que el impuesto determinado no se duplique.*

**c) Dividendos Contables**

*Se establece que el impuesto de los Dividendos Contables anteriores a 2005 y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre de 2009, se calculará aplicando la tasa corporativa vigente en el ejercicio fiscal en el que dichos dividendos fueron pagados y sobre el monto del dividendo piramidado, actualizando el monto del impuesto desde el mes en que se pagaron y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto diferido.*

La controladora podrá optar por calcular el pago del impuesto diferido aplicando la tasa corporativa vigente sobre el monto del dividendo piramidado. En este caso, los dividendos se actualizarán desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido.

*El procedimiento optativo establece que no se considerarán los Dividendos Contables, en efectivo o en bienes, anteriores a 1999; sin embargo, se establece que dicho procedimiento aplicará cuando se desconsolide el grupo.*

**d) Conceptos especiales de consolidación**

*Las controladoras que en 2002 hayan ejercido la opción de continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, deberán sumar o restar, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deba efectuarse el entero del impuesto diferido, los conceptos especiales de consolidación que, en su caso, hubieran continuado determinando respecto de operaciones realizadas en ejercicios fiscales anteriores a 2002. Se establece que deberá considerarse que dichos conceptos se efectuaron con terceros y al resultado de la suma o resta de los mismos, debidamente actualizados, se le deberá aplicar la tasa corporativa y de esta manera incrementar el impuesto diferido.*

*El impuesto diferido a pagar será la suma del determinado por las pérdidas fiscales y por las pérdidas en enajenación de acciones, por la comparación de los registros y cuentas mencionadas, por los conceptos especiales de consolidación, así como el que resulte por los Dividendos Contables.*

## **SUJETOS OBLIGADOS AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

**ARTÍCULO 79.-** Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del Impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:

RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2.

- I. Las 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.

*Dentro de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal en su artículo 2º, se definen para efectos federales los conceptos mencionados en esta fracción. Las legislaciones locales establecen los requisitos para explotar estas actividades en lo que no contravenga la legislación federal.*

*Es inequitativo que el legislador excluyera a las empresas de grupo con giro de autotransporte, por lo que estas personas morales pueden recurrir al amparo de la Justicia Federal para acceder al régimen simplificado.*

- II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

*Por lo que hace a las de derecho agrario, éstas están contempladas en los artículos 108 al 114 de la Ley Agraria y en cuanto a las demás personas morales, se encontrarían reguladas en la legislación mercantil vigente, debiendo de cumplir el requisito de exclusividad para calificar en el Capítulo que se comenta.*

*Es de señalarse que la definición de actividades agrícolas, ganaderas y silvícolas se encuentra en el artículo 16 del CFF. Asimismo, en la regla I.1. de la Resolución de las Facilidades Administrativas (RFA)<sup>2</sup> para el año de 2012 se puntualiza qué se entiende por actividad ganadera.*

*Resolución de tribunales.-*

Cuarta Época.

Instancia: Sala Regional Sureste.(Oaxaca)

R.T.F.F.: Año II. No. 8. Marzo 1999.

Tesis: IV-TASR-XV-109

Página: 261

**PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SUPERVISIÓN EN EL CULTIVO DE TABACO.- NO CONSTITUYE UNA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.-** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, **las actividades agrícolas son únicamente aquellas referidas a la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos, siempre que no hayan sido objeto de transformación industrial, por lo que procede concluir, que los servicios prestados consistentes en supervisión en el cultivo de tabaco, no constituyen una actividad agrícola, ya que esa actividad no se encuentra en ninguno de los supuestos indicados, pues no se trata de la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de sus productos, esto es, de las actividades de sembrar, cultivar o cosechar o bien de vender por primera ocasión los productos obtenidos, ya que supervisar es revisar un trabajo, hacer la inspección general o superior de algo. (42)**

Juicio No. 1031/97.- Sentencia de 3 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo.- Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

**III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.**

*Al igual que en la fracción anterior la definición de actividades pesqueras se encuentra establecida en el artículo 16 fracción V del CFF.*

**IV. Las constituidas como empresas integradoras.**

*Las Empresas Integradoras, se definen como empresas de servicios especializados que asocian personas físicas y morales de escala micro, pequeña y mediana, su objetivo fundamental es organizarse para competir en los diferentes mercados y no para competir entre sí. La integración de unidades productivas permite la obtención de ventajas económicas que las empresas y/o productores en lo individual difícilmente pueden lograr.*

**V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.**

---

<sup>2</sup> Resolución de Facilidades Administrativas.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que consoliden sus resultados fiscales en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley. Igualmente, no será aplicable lo dispuesto en este Capítulo a las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trate de coordinados.

Para los efectos de la fracción I 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. Asimismo, 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 personas morales o de coordinados en los términos de este Capítulo, dichas personas morales o coordinados serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de las mismas.

#### RISR 123

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.

*De la lectura de este artículo se desprende que el legislador otorga un tratamiento especial a diversas personas morales ya sea por la actividad a que se dedican o bien, por el tipo de figura jurídica bajo la cual se constituyeron otorgándoles un tratamiento diferente al momento de acumulación de sus ingresos y deducción de sus costos y gastos buscando con esto estimular por la vía fiscal las actividades de las referidas personas morales.*

*Es de destacarse que la aplicación del presente Capítulo es de observancia obligatoria para las personas morales que se ubiquen en los supuestos antes mencionados.*

*En forma novedosa se establece que la persona moral cumpla con sus obligaciones por cuenta propia o bien que lo haga por cuenta de sus integrantes, lo cual se especifica en los artículos subsecuentes; cumpliendo en todo momento con las obligaciones fiscales aplicables a personas físicas que realizan actividades empresariales no obstante que se trate de personas morales.*

Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.

### **CONCEPTOS DE EXCLUSIVAMENTE, INTEGRADORA Y COORDINADO**

**ARTÍCULO 80.-** Para los efectos del régimen simplificado establecido en este Capítulo se consideran:

- I. Contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, o 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.

RMF I.3.7.1.

- II. Empresas integradoras, toda persona moral constituida conforme al Decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 7 de mayo de 1993, así como en el Decreto que modifica al diverso que promueve su organización, publicado en el citado órgano oficial el 30 de mayo de 1995.

*Cabe resaltar que las empresas integradoras pueden constituirse con los giros que sean permitidos por la Ley o por el Decreto ya citado, con lo que se pueden obtener ventajas fiscales mediante este esquema.*

*A continuación se transcribe la parte de beneficios fiscales que se tienen por el Decreto: **ARTÍCULO 5o.-** Las empresas integradoras podrán acogerse, al Régimen Simplificado de las Personas Morales que establece la LISR, por un periodo de 10 años, y a la Resolución que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes que en la misma se señala, a partir del inicio de sus operaciones.*

*De acogerse a las facilidades fiscales antes citadas, podrán realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, cumpliendo con los requisitos que, mediante reglas de carácter general, emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependiendo la actividad que se realice mediante esta figura.*

- III. Coordinado, la persona moral que administra y opera activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen 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.

*Mediante las reglas 2.8. y 3.4. de la RFA vigentes para 2012, se precisa el concepto y características que debe de cumplir un coordinado.*

**OBLIGACIONES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

**ARTÍCULO 81.-** Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:

*Lo anterior significa que los ingresos deberán considerarse acumulables hasta que efectivamente sean cobrados y las deducciones hasta que efectivamente sean pagadas, con excepción de las inversiones en activo fijo.*

*Asimismo, es importante señalar que para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales deberán tomarse en cuenta las reglas establecidas en la RFA que para el sector primario y de autotransporte terrestre de carga y pasajeros se publicaron el 31 de enero de 2012*

- I. Calcularán y enterarán, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 127 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 10 de la misma, tratándose de personas morales.

RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*Mediante la regla 1.4. de la RFA se otorgan diversas facilidades para cumplir con esta obligación.*

*De conformidad con el artículo 83 del Reglamento de la LISR, estos contribuyentes podrán aplicar la reducción del 25 % en el cálculo de sus pagos provisionales.*

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán realizar pagos provisionales semestrales aplicando en lo conducente el artículo 127 de esta Ley, respecto del impuesto que corresponda a dichas actividades.

RMF I.3.3.1.14., RMF I.4.3.5.

- 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 130 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 177 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 10 de la misma, tratándose de personas morales.

*Tal y como se mencionó anteriormente, estos contribuyentes podrán tomar en consideración las disposiciones de la RFA vigentes para el cumplimiento de sus obligaciones, lo cual en todo momento deberá ser favorable.*

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, 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.

*Mediante esta disposición, se deja claro que la persona moral será la que cumpla, además de los pagos provisionales, con la declaración anual de sus integrantes, tanto si éstos son personas morales como si son personas físicas y lo único que cambia es el mes en que debe cumplirse con la obligación.*

*Asimismo, es de tomarse en consideración que conforme el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2012 se establecen diversos estímulos para los contribuyentes del sector primario y del autotransporte que les permiten llevar acreditamientos para el pago del ISR.*

- III. Las sociedades cooperativas a que se refiere este Capítulo considerarán los rendimientos y los anticipos que otorguen a sus miembros como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y aplicarán lo dispuesto en los artículos 110 y 113, tercer párrafo, de esta Ley.
- IV. (Derogada).
- V. Cumplirán 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 los artículos 122 y 125 de esta Ley.

RISR 81

*Mediante este párrafo se confirma que en el caso de que estas personas morales actúen por cuenta propia deberán de cumplir con todas las obligaciones del Título II pero determinarán sus ingresos y deducciones conforme las reglas aplicables a personas físicas.*

*Mediante el artículo 81 del Reglamento de la LISR, se establecen las reglas a observar por estas personas morales en materia de la determinación de sus pagos provisionales.*

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.

*Lo anterior, tiene su razón de ser en que los créditos correspondientes no han dado lugar a ingresos acumulables, ya que los ingresos se acumulan hasta que son efectivamente cobrados y las deducciones que no hayan sido efectivamente pagadas al término del ejercicio, no han afectado los intereses del Fisco y, por lo tanto, las deudas correspondientes no generan un ingreso por inflación.*

No tendrán efectos fiscales las operaciones entre integrantes de un mismo coordinado relativas a las actividades a que se refiere este Capítulo que realicen los propios integrantes ni las transferencias de bienes que se realicen entre integrantes de un mismo coordinado, siempre que la factura del bien de que se trate esté a nombre del propio coordinado.

*Esta norma pretende eliminar los efectos fiscales que se pueden presentar por operaciones internas que impliquen una transferencia de activos o de ingresos, incluso de deducciones, volviendo a estas operaciones, transparentes entre miembros de un sólo coordinado.*

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 correspondientes estén a nombre de alguno de los otros integrantes, siempre que dichos comprobantes reúnan los demás requisitos que señalen las disposiciones fiscales.

#### RISR 82

*Mediante el artículo 82 del Reglamento de la LISR, se establecen los requisitos a observar en los comprobantes en el caso de gastos compartidos y copropiedad.*

Los contribuyentes de este Capítulo cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$ 10'000,000.00, en lugar de aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán aplicar las disposiciones de la Sección II del Capítulo II del Título IV de la misma; a la utilidad gravable así determinada se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley o la tarifa del 177 de la misma, según se trate de persona moral o persona física, respectivamente.

*Esta disposición otorga el beneficio de poder aplicar la deducción total de las inversiones en activos fijos en el ejercicio en que se realicen y sean efectivamente pagadas, otorgando inclusive un mayor beneficio que al que se refiere el artículo 220 de esta Ley (Deducción inmediata).*

Los contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 25.00 %.

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 veinte 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. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley. 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.

RISR 9, RMF I.3.3.1.14. RMF I.3.3.1.15.

*Mediante la regla 1.11. de la RFA vigente, se establece que las sociedades cooperativas de producción pesqueras o silvícolas podrán optar por dejar de observar el límite de 200 veces el salario mínimo a que se hace mención en el párrafo que se comenta, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en dicha regla.*

*Por considerar de interés y para una mejor aplicación del Capítulo que se comenta, a continuación se transcriben diversas disposiciones transitorias que pudieran ser de aplicación para algunos contribuyentes.*

## **DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES (DOF 1-ENE-2002)**

**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: .....

**F. XVI.** Los contribuyentes que antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la renta tributaron de conformidad con los Títulos II-A y IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la renta que se abroga, estarán a lo siguiente:

- a) Al saldo actualizado de la cuenta de capital de aportación se le sumará el saldo de los pasivos que no sean reservas y, en su caso, el saldo actualizado de la cuenta de utilidad fiscal neta, que se tengan al día inmediato anterior a la fecha en que entre en vigor esta Ley. La actualización de cada una de las cuentas, se efectuará desde el mes en que se actualizaron por última vez y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que entre en vigor esta Ley.
- b) Se considerará el saldo de los activos financieros que se tengan al último día del mes inmediato anterior a aquél en que entre en vigor esta Ley.
- c) Si el monto a que se refiere el inciso a) es menor que el monto a que se refiere el inciso b), de esta fracción, la diferencia se considerará utilidad sujeta al pago del Impuesto sobre la renta y aplicarán a dicha utilidad la tasa del 35 %. Los contribuyentes adicionarán, en su caso, a la cuenta de utilidad fiscal neta, la utilidad mencionada, disminuida del Impuesto sobre la renta pagado por la misma.

Tratándose de contribuyentes que se dediquen a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, el impuesto que se determine conforme a este inciso se reducirá en los términos establecidos en los artículos 13 y 143 de la Ley del Impuesto sobre la renta que se abroga.

El impuesto determinado conforme a este inciso se enterará ante las oficinas autorizadas, en el mes siguiente a aquél en que entre en vigor el presente artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán no pagar el impuesto correspondiente, siempre que inviertan un monto equivalente a la utilidad sujeta al pago del impuesto, determinada conforme al primer párrafo de este inciso, en la adquisición de activos fijos que utilicen en su actividad, para lo cual tendrán un plazo inicial de 30 meses, mismo que se podrá prorrogar por otro plazo igual, previa autorización de las autoridades fiscales.

En el caso de que los contribuyentes no efectúen la inversión dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, deberán pagar el impuesto correspondiente, actualizado y con los recargos respectivos.

- d) Si el monto a que se refiere el inciso a) es mayor que el monto a que se refiere el inciso b) que anteceden, la diferencia se considerará como pérdida fiscal, la cual podrá disminuirse de la utilidad fiscal o adicionarse a la pérdida fiscal en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

**F. XXXIX.** Para los efectos del artículo 82, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la renta, los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, tributaron de conformidad con los Títulos II-A y IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la renta que se abroga y cuenten con comprobantes que reúnen todos los requisitos fiscales, en los que conste la leyenda “Contribuyente de Régimen Simplificado”, podrán continuar utilizando los comprobantes impresos hasta agotarlos o hasta que termine la vigencia establecida en ellos, lo que suceda primero. Para ello deberán agregar a dicha leyenda la frase “a partir de DD/MM/AAAA Contribuyente del Régimen de Transparencia”, sin que dicha circunstancia implique la comisión de infracciones o de delitos de carácter fiscal. La adición de la leyenda podrá efectuarse con letra manuscrita, con sello o impresa. En el caso de que soliciten la impresión de nuevos comprobantes, deberán imprimir los mismos cumpliendo con los requisitos que exijan las disposiciones fiscales vigentes, continuando con su número consecutivo.

**F. XLI.** El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general deberá otorgar facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las

obligaciones fiscales de los contribuyentes que hasta antes de la entrada en vigor de este artículo hubieran tributado conforme al régimen simplificado de la Ley del Impuesto sobre la renta que se abroga o de acuerdo a la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado para 1999 vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, así como las personas físicas que hasta el 31 de diciembre de 2000, hayan tributado en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Las facilidades administrativas y de comprobación que otorgará el Servicio de Administración Tributaria, en los términos del párrafo anterior, serán únicamente respecto de pagos a trabajadores eventuales, erogaciones realizadas en el caso de transportistas por concepto de sueldos o salarios que se le asignen al operador del vehículo, personal de tripulación, macheteros y maniobristas, operadores, mecánicos y cobradores, así como reparaciones, maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores, gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, así como en el caso del sector primario por concepto de alimentación de ganado y gastos menores.

**F. XLII.** El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir reglas de carácter general otorgando a los contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, facilidades de comprobación, en cuyo caso, podrá establecer que sobre las cantidades erogadas se efectúe una retención del Impuesto sobre la renta, sin que la misma pueda exceder del 17 % del monto de dicha erogación.

*Asimismo, es de tomarse en cuenta que los contribuyentes del sector primario podrán disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio las adquisiciones de terrenos que utilicen para su actividad de conformidad con el Artículo II, fracción LXXXVI de las disposiciones transitorias de la Ley para 2002, observando lo dispuesto en la regla 1.5. de la RFA. Esto representa un estímulo al crecimiento de los contribuyentes de las actividades del sector primario.*

## **OBLIGACIONES POR CUENTA DE SUS INTEGRANTES**

**ARTÍCULO 82.-** La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos del régimen simplificado establecido en este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:

*El artículo anterior, se refiere a las obligaciones de la propia persona moral y el presente artículo, se refiere a las obligaciones que por cuenta de sus integrantes, debe cumplir la persona moral.*

- 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.

RISR 150, RISR 153, RMF II.2.11.3.

*Mediante la regla 1.3. de las RFA vigentes se permite llevar a cabo el entero de las retenciones efectuadas a terceros por el ejercicio 2012 en forma semestral*

- 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. En el caso de las liquidaciones que se emitan en los términos del penúltimo párrafo del artículo 83 de esta Ley, el registro mencionado se hará en forma global.

**RISR 84**

*Esto implicaría una contabilidad individual, la cual sería compleja en la medida en que participe un número importante de integrantes, lo cual la hace poco práctica y, en la actualidad, no se observa llevando única y exclusivamente la contabilidad de la persona moral.*

*En el artículo 84 del Reglamento de la LISR, se establecen los requisitos a observar en las liquidaciones a entregar a cada uno de los integrantes de las personas morales.*

- 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.

La documentación comprobatoria que expidan por las actividades que realicen sus integrantes, además de los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, deberá contener la leyenda "Contribuyente del Régimen de Transparencia".

*Mediante las reglas de la RFA se otorgan diversas facilidades de comprobación para los contribuyentes de las actividades comprendidas en dichas facilidades y tal es el caso, entre otras, de la regla 1.2. aplicable al sector primario, la 1.4. relacionada a trabajadores eventuales del campo, la 1.9. relacionada a la no obligación de emitir cheques nominativos, la 2.2. correspondiente al sector del autotransporte terrestre de carga federal relativa a ciertas erogaciones propias de su actividad.*

## **INFORMACIÓN A SOLICITAR A LOS COORDINADOS**

**ARTÍCULO 83.-** Tratándose de personas físicas o morales, 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.

Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio aplicarán lo dispuesto por el artículo 130 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada conforme a dicho precepto, se le aplicará la tarifa del artículo 177 o la tasa del artículo 10 de la misma, según se trate de persona física o moral.

Las personas físicas o morales, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 10 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 177 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.

RISR 85

Quienes opten por efectuar el pago del Impuesto sobre la renta en los términos del párrafo anterior, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales e informar por escrito a los coordinados que ejercerán dicha opción, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional.

RISR 2

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 o al coordinado respectivo, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional del ejercicio de que se trate.

RISR 2

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 la documentación comprobatoria de los mismos se encuentre a nombre de la persona moral, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda.

RISR 2

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, debiendo las personas morales citadas en primer término, conservar copia de la liquidación y los comprobantes de los gastos realizados en el ejercicio, relativos al vehículo administrado por dichas personas, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Quienes hubieran ejercido la opción a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, podrán deducir la parte que proporcionalmente les corresponda de los gastos comunes efectuados por las personas morales, siempre

que cumplan con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

Las liquidaciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán reunir los requisitos que al efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

RISR 84

*En el artículo 85 del Reglamento de la LISR se establecen las obligaciones a observar por parte de los contribuyentes que realicen actividad de autotransporte a través de varios coordinados en cuanto al manejo de sus ingresos y la acumulación de los mismos.*

*Por otra parte, en la regla 2.11. de la RFA para 2012 se establece la obligación de la presentación de un aviso para quienes realicen su actividad a través de uno o varios coordinados.*

## **OPERACIONES REALIZADAS POR CUENTA Y NOMBRE DE SUS INTEGRADAS**

**ARTÍCULO 84.-** Las empresas integradoras podrán realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, sin que se considere que las primeras perciben el ingreso o realizan la erogación de que se trate, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

*Se podría pensar que, en este tipo de operaciones, se pudiera caer en las reglas de precios de transferencia, por hacer negocios con partes relacionadas; sin embargo, es necesario precisar que conforme al Decreto que creó este tipo de empresas, éstas, precisamente sólo realizan operaciones con sus integradas, teniendo un pequeño margen de tolerancia para realizar operaciones con terceros no relacionados.*

- I. Celebren un convenio con sus empresas integradas a través del cual estas últimas acepten que sea la empresa integradora la que facture las operaciones que realicen a través de la misma, comprometiéndose a no expedir algún otro comprobante por dichas operaciones.
- II. Expidan a cada empresa integrada una relación de las operaciones que por su cuenta facture, debiendo conservar copia de la misma y de los comprobantes con requisitos fiscales que expidan, los que deben coincidir con dicha relación.
- III. Proporcionen, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, a las autoridades fiscales que corresponda a su domicilio fiscal, la información de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior por cuenta de sus integradas.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.,

Las compras de materias primas, los gastos e inversiones, que efectúen las empresas integradas a través de la empresa integradora podrán ser deducibles para las mismas, en el por ciento que les corresponda, aun cuando los comprobantes correspondientes no se encuentren a nombre de las primeras, siempre que la empresa integradora le entregue a cada integrada una relación de las erogaciones que por su cuenta realice, debiendo conservar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales y copias de dicha relación.

Para los efectos de la obligación a que se refiere el párrafo anterior y la fracción II de este artículo, la relación que elabore la empresa integradora en la que se considere en su conjunto tanto las operaciones realizadas por cuenta de las empresas integradas, así como el ingreso que por concepto de cuotas, comisiones y prestación de servicios que por dichas operaciones perciba la integradora, deberá cumplir con los requisitos que para efectos de los comprobantes se establecen en el Código Fiscal de la Federación y estar impresa en los establecimientos autorizados por la Secretaría. La relación a que se refiere este párrafo deberá proporcionarse a las empresas integradas dentro de los 10 días siguientes al mes al que correspondan dichas operaciones.

En el caso de que en la relación que al efecto elabore la empresa integradora no se consideren los ingresos a cargo de ésta por concepto de cuotas, comisiones y prestación de servicios, la misma podrá no estar impresa en los citados establecimientos.

### **INSCRIPCIÓN EN EL RFC Y FACILIDADES ADMINISTRATIVAS**

**ARTÍCULO 85.-** Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, deberá otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales para cada uno de los sectores de contribuyentes a que se refiere este Capítulo.

*Tal y como se comentó anteriormente, con fecha 31 de enero de 2012, se publicó la RFA aplicables para el sector primario y de autotransporte.*

Cuando las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplan por cuenta de sus integrantes con las obligaciones señaladas en el mismo y dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, sus integrantes no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

## **CAPÍTULO VII-A**

### **DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN**

#### **SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN**

**ARTÍCULO 85-A.-** 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 130 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.

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 177 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, solo 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 y 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 130 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, y

RMF I.4.3.5.

- 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 110 y 113 de esta Ley.

*Mediante este Capítulo se establece nuevamente un tratamiento diferencial para las personas morales en él señaladas que les permite ejercer la opción de diferir el pago del ISR generado por la realización de sus actividades premiando así la reinversión de las utilidades generadas señalándose a su vez, que de ejercer la opción planteada, la base gravable se determinará en función a las reglas aplicables a personas físicas.*

*Es evidente que la intención del legislador es promover este tipo de sociedades para fomentar la actividad económica y social precisando que la reinversión de utilidades deberá ser en activos productivos y no en financieros, salvo cuentas por cobrar, provocando de esta manera el crecimiento de la persona moral correspondiente. Asimismo, les otorga la facilidad de no realizar pagos provisionales evitando de esta manera la distracción de flujo de efectivo.*

## **CAMBIO DE OPCIÓN**

**ARTÍCULO 85-B.-** 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 cumplan 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.

## **CAPÍTULO VIII**

### **DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES**

#### **OBLIGACIONES DIVERSAS**

**ARTÍCULO 86.-** 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:

RISR 86, RISR 87, RISR 88, RISR 88-A, RISR 88-B, RISR 89, RISR 90, RISR 91, RISR 92, RISR 93, RISR 93-A, RISR 94, RISR 95, RISR 96, RISR 97, RISR 98, RISR 99, RISR 100, RISR 101

- 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. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, éstas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.

#### RISR 36

*Acorde con las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, respecto de la obligación que existe para los “comerciantes” de llevar un sistema de contabilidad, se establece que las personas morales estarán obligadas a llevar contabilidad, observando las reglas que señalan los Arts. 28 del CFF y del 29 al 38 de su Reglamento.*

*El plazo para conservar la contabilidad es el mismo que el CFF establece en su Art. 67 para la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, para determinar créditos fiscales que a partir del ejercicio de 1998, en términos generales es de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél al que se presente la declaración del ejercicio, cuando se esté obligado a ello. En los casos en que se presenten declaraciones complementarias, el plazo mencionado empezará a computarse a partir del día siguiente al que se dé este supuesto, pero sólo por lo que hace a los conceptos modificados.*

*El plazo al que se alude en el párrafo anterior, se ampliará a diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo de cinco años (al cual nos referimos en el párrafo que antecede), o bien, no presente declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, salvo que, posteriormente, la presente en forma espontánea.*

*Cabe señalar que se entiende que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación con el primer acto que se notifique al contribuyente.*

*Es importante que se contabilice la totalidad de las operaciones que realice el contribuyente, toda vez que de no hacerlo, no serían deducibles los gastos realizados que se encuentren en este supuesto, según se señala en el Art. 31, fracción IV de la propia Ley. Adicionalmente, pudiera incurrirse en alguno de los supuestos que faculta a las autoridades para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de conformidad con el Art. 55 del CFF.*

*Por último, es importante tener en cuenta que para determinar contribuciones y sus accesorios, se debe considerar el tipo de cambio en que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate; no habiendo adquisición, se considerará el tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen.*

- II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta

obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

RMF I.2.20.1.

*Con el objeto de simplificar las reglas relativas a los comprobantes fiscales en el DOF del 12 de diciembre de 2011 se publicaron las reformas al CFF que entraron en vigor a partir del 01 de enero de 2012, a fin de agrupar los requisitos aplicables que se encontraban dispersos en leyes, reglamentos, y resoluciones, quedando estructurados como sigue:*

*Art. 29 CFF.- Se establecen las reglas a las que deben sujetarse los contribuyentes obligados a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI). Cabe señalar que esta regla es de aplicación general para todos los contribuyentes que emitan este tipo de comprobante.*

*Art. 29-A.- Se establecen los requisitos generales y específicos que deben contener los CFDI.*

*Art. 29-B.- Se regulan las formas alternas de comprobación fiscal que comprenden los comprobantes fiscales que se expidan en forma impresa con dispositivo de seguridad, los estados de cuenta impresos o electrónicos que expidan las entidades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular, o las personas morales que emitan tarjetas de crédito, debito o de servicio o los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT. Así como los comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas que mediante reglas de carácter general determine el SAT.*

*Art.29-C.- Se establecen las reglas aplicables a los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales simplificados.*

*Art.29-D.- Se establece la documentación con la que se debe amparar la mercancía en transporte nacional o extranjera.*

*Por otra parte, esta disposición prevé la posibilidad de que el SAT libere de la obligación de expedir comprobantes o establecer reglas que faciliten esta obligación. Sobre este particular, la regla I.2.8.3.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, libera de esta obligación a diversas operaciones como las que se celebren ante notario y se hagan constar en escritura pública, a líneas aéreas y agencias de viaje, entre otras.*

*A fin de que el contribuyente cuente con un tiempo razonable para la implementación de los requisitos aplicables en esta materia, se otorga un periodo de transición que comprende del 01 de enero al 30 de junio de 2012 en que todos los contribuyentes podrán continuar expidiendo los comprobantes fiscales como lo venían haciendo, es decir: impresos, CFD, CFDI y comprobantes simplificados en los términos de los capítulos I.2.7., I.2.28.,II.2.35.,II.2.6. Y II.2.7., de la RMF 2011, así como sus respectivos anexos I-A y 20.*

*Por último, los contribuyentes que emitan comprobantes que no reúnan los requisitos fiscales a que hemos aludido, se harán acreedores a una sanción que oscila entre \$ 12,070.00 y \$ 69,000.00 (multa actualizada vigente a partir del 1 de enero de 2007), en la medida en que esta situación sea descubierta por la SHCP. Además, las autoridades fiscales podrán clausurar los establecimientos del contribuyente por un plazo de tres a quince días.*

- III.** Expedir constancias en las 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 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

RISR 90, RMF I.2.10.4., RMF I.3.17.7., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.1.

*Esta obligación tiene por objeto el que los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, sujetos a retención, estén en posibilidades de comprobar el pago del impuesto a efecto de acreditarlo en su país de residencia.*

*Las constancias deben incluir la clave del país y la del país de residencia, que se dan a conocer en el anexo 10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 (según regla II 3.5.1 de dicha Resolución).*

*Por otro lado, el Art. 90 del Reglamento, regula la expedición de constancias por pagos por concepto de intereses a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito que emitan y se coloquen en el extranjero a través de bancos o casas de bolsa.*

- IV.** Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de esta Ley.

RMF I.12.4.1., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

*El contribuyente deberá de presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año la información relativa a las personas físicas que les efectúen la retención del ISR por pago de honorarios por servicios profesionales.*

- V.** 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.

RISR 91

*Esta obligación le permite a las autoridades fiscales realizar la revisión en cualquier tiempo, a los diversos rubros que integran el*

*balance general, por ejemplo, las inversiones que han dejado de ser útiles, cuentas incobrables, etc., así como el tener un control de los inventarios al cierre del ejercicio a fin de verificar las adquisiciones realizadas, la posible omisión de compras o ventas de mercancía, etc.*

*El Art. 91 del RLISR dispone que para formular el estado de posición financiera, los contribuyentes deberán realizar un inventario físico total de existencias al cierre del ejercicio, existiendo la opción de realizarlo al último día del mes inmediato anterior o mediante conteos físicos parciales durante el ejercicio. Independientemente de la opción que se adopte, se deberá hacer la corrección respectiva para determinar el saldo al cierre del ejercicio.*

- VI.** 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.

RMF I.2.20.1., RMF II.2.8.2.1.

*En esta declaración se resume la situación fiscal del contribuyente respecto del ejercicio de que se trate, y en la que se determina el resultado fiscal, conforme lo dispone el Art. 10 de la propia Ley; sin embargo, la disposición alude al término “utilidad gravable”, mismo que no se contempla en ningún Art., por lo que consideramos que el Legislador trató de referirse a la renta gravable (no utilidad gravable) para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades, ya que así la denomina el Art. 16 del ordenamiento que nos ocupa.*

*En caso de que el contribuyente no presente la declaración a la que le corresponda un impuesto a cargo, dentro de los doce meses siguientes a aquél en que debió presentarse, conforme a lo dispuesto por la fracción V del Art. 109 del CFF, se podrá sancionar con las mismas penas del delito de defraudación fiscal.*

*Tratándose de empresas controladoras que cuenten con autorización para consolidar fiscalmente, el plazo para la presentación de la declaración del ejercicio se amplía a los cuatro meses siguientes al cierre del mismo.*

Tratándose de contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se entenderá presentada la declaración a que se refiere el párrafo anterior cuando presenten el dictamen respectivo en los plazos establecidos por el citado Código.

- VII.** 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:

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.,  
RMF II.3.9.10.

- 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.

*Esta obligación deberá cumplirse a través de medios magnéticos, y corresponde a la necesidad que tienen las autoridades fiscales de controlar las deudas contraídas por las personas morales residentes en México con residentes en el extranjero, así como el Impuesto Sobre la Renta que en su caso se cause.*

*En el capítulo II.2.8. Sección II.2.8.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establecen los lineamientos a seguir para la presentación de la declaración que se comenta.*

- VIII.** Presentarán a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal fin expidan las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$ 50,000.00 ni cuando emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

RISR 86, RMF I.5.5.2., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.3.

Cuando los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse a las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

Independientemente de la obligación prevista en los dos párrafos anteriores, la información a que se refiere esta fracción podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio al que corresponda la información solicitada, sin que dicha solicitud constituya el inicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación. Para estos efectos, los contribuyentes contarán con un plazo de 30 días hábiles para entregar la información solicitada, contados a partir de la fecha en la que surta efectos el requerimiento respectivo.

*La información que se presente, no deberá incluir las operaciones realizadas con clientes o proveedores que, en el año calendario inmediato anterior, no hubieren excedido a \$ 50,000.00. Conforme al Art. 86 del Reglamento, el monto de las operaciones realizadas con clientes y proveedores, se considerará incluyendo el importe de los impuestos correspondientes.*

**IX.** Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

- a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

- b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

*Como ya se mencionó, el plazo para la presentación de las declaraciones informativas se hará en los primeros quince días del mes de febrero de cada año.*

*De conformidad con la fracción XIII del Art. 82 del CFF, quien no proporcione información relativa a las personas a las que se otorgaron donativos, se hará acreedor a una sanción que oscila entre \$ 7,340.00 y \$ 24,480.00.*

**X.** Las declaraciones a que se refiere este artículo, así como las mencionadas en el artículo 143, último párrafo, de esta Ley, deberán presentarse 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.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

*De la lectura de la disposición anterior, se desprende que los contribuyentes del Título II de la LISR, estarán obligados a presentar las declaraciones a que alude el Art. en estudio, así como las relativas a las personas físicas a quienes se les pagaron sueldos y salarios, servicios profesionales, y arrendamiento, a través de correo electrónico.*

**XI.** Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

RISR 92

*Este registro tiene como finalidad que la autoridad esté en condiciones de conocer los datos inherentes a la adquisición y enajenación de estos títulos, con objeto de verificar la correcta determinación de las utilidades o pérdidas generadas en estas operaciones.*

*El Art. 92 del RLISR señala que se considerará por cumplida esta obligación cuando el contribuyente conserve los estados de cuenta, en los que consten estas operaciones, expedidos por el sistema financiero en los términos de ley.*

- XII.** 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 215 de esta Ley.
  - d)** El método aplicado conforme al artículo 216 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 215 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.

*En el Capítulo II, del Título VI, se comenta ampliamente lo tocante con estas operaciones, por lo que nos permitimos remitir al lector a los comentarios externados en el citado Capítulo.*

*En lo relativo a los contribuyentes que quedan liberados de cumplir con esta obligación, es conveniente precisar que la disposición se refiere a las personas morales que tributen en el Título II de la Ley, que*



*realicen actividades empresariales o que presten servicios profesionales, fijando un límite de ingresos en función de la actividad desarrollada.*

- XIII.** 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.

RMF I.3.3.1.12., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.3.5.2.

*Esta obligación está estrechamente ligada a la fracción anterior y denota la tendencia que, mundialmente, existe de mantener un estrecho control en las operaciones entre partes relacionadas ubicadas en el extranjero. Resulta oportuno mencionar que a diferencia de las demás declaraciones informativas, que se comentan en este Art., esta declaración de operaciones entre partes relacionadas, deberá presentarse en forma conjunta con la declaración anual.*

*La sanción actualizada a enero del año en curso, aplicable por no presentar la información que se comenta, o presentarla con errores o incompleta, oscila entre \$ 54,410.00 y \$ 108,830.00, de acuerdo con lo establecido por la fracción XVII del Art. 82 del CFF.*

- XIV.** Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

RISR 93

- 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, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.
- c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

RMF I.3.2.16., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.4.,  
RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

*En primer término, por lo que se refiere a la obligación de efectuar el pago de dividendos con cheque nominativo no negociable, conviene mencionar que de conformidad con lo dispuesto por el Art. 201 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, los cheques no negociables, sólo pueden ser endosados a una institución de crédito para su cobro, lo que implica que cualquier persona que reciba el pago de un dividendo debe contar con una cuenta en una institución financiera que le permita efectuar el cobro del cheque respectivo.*

*Por lo que respecta a lo establecido en el inciso b) anterior, destaca el hecho de que las constancias que deberán emitirse por pago de dividendos, incluirán el monto del mismo y de qué cuenta provienen, (ya sea de CUFIN, o de la Cuenta de Dividendos Netos, tratándose de Sociedades de Inversión Comunes). Cabe señalar que mediante Disposición Transitoria (Art. 2, fracción XLV, 2002), se establece que el saldo de la CUFIN sólo podrá disminuirse una vez agotado el saldo de la CUFINRE, por lo que es necesario que en la constancia que al efecto se emita, se mencione si el dividendo proviene de esta última cuenta.*

*El Reglamento, en su Art. 93, establece los lineamientos que deben seguirse, respecto a las constancias de pagos de dividendos, cuando estos últimos correspondan a acciones colocadas entre el gran público inversionista.*

- XV.** 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 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

**RMF I.3.3.1.12.**

*El contribuyente que incumpla con esta obligación, dará lugar a que las autoridades fiscales puedan determinar los ingresos acumulables y deducciones realizadas entre partes relacionadas, considerando para estas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.*

*Cabe señalar que esta obligación es aplicable, tanto para las operaciones con partes relacionadas ubicadas en el país como en el extranjero.*

*Cuando se omita el pago de contribuciones debido al incumplimiento de la determinación de los precios de transferencia, de acuerdo con las disposiciones fiscales, el monto de la multa será del 20 % de las contribuciones omitidas (si las cubre junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución omitida), de lo contrario, estará entre el 25 y el 50 %; cuando por el citado incumplimiento se declaren pérdidas en exceso, la*

*multa será del 15 al 20 % del monto excedente. La reducción en las sanciones procederá, únicamente, si el contribuyente cumplió con la obligación establecida en la fracción XII del Art. que nos ocupa.*

*Se precisa que los contribuyentes que tengan que aplicar los métodos previstos en el Art. 216 para efectos de determinar la razonabilidad de los ingresos y deducciones por las operaciones que tengan con partes relacionadas, deberán considerar en primer término, el método de precio comparable no controlado, antes de cualquier otro método contenido en el mismo Art. 216 de la Ley, en virtud de que es el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas, cumplen con la característica de estar a precios de mercado; sin embargo, cuando el mismo método no sea el apropiado conforme a las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, emitidas por la OCDE, el contribuyente aplicará alguno de los demás métodos previstos en el siguiente orden: métodos de precios de reventa, de costo adicionado, método de partición de utilidades, método residual de partición de utilidades y método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.*

- XVI.** 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.

RMF II.3.3.1., RMF II.3.5.4.

*Los contribuyentes que omitan la presentación de esta información se harán acreedores a una multa que oscila entre 7,340.00 y \$ 17,130.00 de acuerdo con lo establecido por la fracción XIV, del Art. 82 del CFF.*

- XVII.** Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, 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 conforme al citado artículo 220, 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.

La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo que el bien se dé de baja antes de la fecha en que se presente o se deba presentar la declaración citada, en cuyo caso, el registro del bien de que se trate se realizará en el mes en que se dé su baja.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata a que se refiere esta fracción, durante

todo el plazo de tenencia de los mismos y durante los diez años siguientes a la fecha en que se hubieran dado de baja.

*En virtud de que esta Ley, en el Título relativo a Estímulos Fiscales, contempla la posibilidad de deducir de manera inmediata las inversiones nuevas, opción mejor conocida como “deducción inmediata”, se hizo necesario incorporar la obligación de llevar el registro de las inversiones por las que se ejerza esta opción.*

- XVIII.** 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.

RMF I.3.3.3.3.

Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G 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.

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

RMF II.2.8.4.2.

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.

*Con la adición de la fracción XIX se adecua la Ley del ISR, al entorno de la operación del mercado no financiero con los actuales estándares internacionales, mediante el establecimiento de procesos y procedimientos que permitan analizar las transacciones y operaciones realizadas en determinadas actividades y sujetos, con la finalidad de identificar la utilización de recursos provenientes de posibles fuentes ilícitas, lo que busca asegurar que las autoridades competentes tengan facultades para detener o controlar la moneda, o instrumentos negociables al portador que se sospeche, estén relacionados con*

*financiamiento al terrorismo o lavado de dinero, o que sean falsamente declarados o revelados.*

- XX.** Tratándose de contribuyentes obligados a 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.

RISR 93-A

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.

*La citada obligación de conformidad con el Art. 93 del Reglamento de la LISR se tendrá por cumplida cuando en la primera sesión de la asamblea general de accionistas siguiente a la emisión de dictamen formulado, se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.*

## **APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL O AUMENTOS DE CAPITAL**

**ARTÍCULO 86-A.** Los contribuyentes 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, 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.

RMF II.2.8.4.2., RMF II.3.5.5.

*Con la finalidad de fiscalizar y evitar la evasión fiscal se establece que aquellos contribuyentes que obtengan préstamos y/o aportaciones para futuros aumentos de capital o incrementos de capital que reciban ya sea en efectivo, en moneda nacional o extranjera mayores a \$ 600,000 que deberán informar a las autoridades fiscales dentro de los quince días hábiles posteriores a aquel en que reciban las cantidades correspondientes.*

## **ESTABLECIMIENTOS EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 87.-.** 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:

- I.** Los libros de contabilidad y los registros, que correspondan al establecimiento en el extranjero, deberán llevarse en los términos que señale esta Ley y su Reglamento. Los asientos correspondientes podrán efectuarse de acuerdo con lo siguiente:

RISR 94

- a) 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.
  - b) 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.
- II. 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, podrán conservarse en dicho establecimiento durante el término que para tal efecto señalan esta Ley y el Código Fiscal de la Federación, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que fije el Reglamento de esta Ley.

*A través de este tipo de obligaciones, las autoridades fiscales pretenden contar con mayores elementos para fiscalizar, en México, a este tipo de contribuyentes, que de no existir una disposición como ésta, los residentes en México que cuenten con este tipo de establecimientos por las operaciones realizadas por éstos, no estarían obligados a registrarlas contablemente, lo que haría nugatoria la función de fiscalización por parte de las autoridades.*

*El Art. 94 del RLISR, establece que los establecimientos ubicados en el extranjero de residentes en el país, llevarán en éstos, cuando menos los libros de contabilidad y registros a que estén obligados los contribuyentes de conformidad con el CFF y su Reglamento. Los aspectos relativos a la contabilidad los tocamos ampliamente en nuestros comentarios realizados en la fracción I del Art. 86 de la propia LISR.*

*Aun cuando no es materia de este Art., conviene recordar que el primer párrafo del Art. 17 de esta Ley establece la obligación de acumular la totalidad de los ingresos, incluyendo los provenientes de establecimientos que el contribuyente tenga en el extranjero, permitiéndose el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, contra el ISR que cause en México, conforme a los lineamientos que establece el Art. 6 de este ordenamiento.*

## **DETERMINACIÓN DE LA CUFIN**

**ARTÍCULO 88.-** 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 213 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 89 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 11 de esta Ley.

RISR 97

*Se precisa que los dividendos distribuidos deberán disminuirse de la CUFIN en la fecha de pago. Por otra parte, con objeto de evitar un doble beneficio en la determinación de la mencionada cuenta, se establece que deberá disminuirse de ésta, la cantidad que resulte de dividir el monto del ISR que el contribuyente acredite en el ejercicio de que se trate contra el ISR, causado en el ejercicio en que se distribuyan dichos dividendos o en los dos ejercicios siguientes a aquel en que se pagó el dividendo dividiendo, entre el factor de 0.3889.*

*Mediante el Art. Décimo Tercero Transitorio de la RMF para 2008, se establece el procedimiento a seguir por los contribuyentes que hubieren iniciado operaciones antes del 1º de enero del ejercicio de 2002, para determinar el saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, misma que es idéntica a la contemplada por el Art. Décimo Primero Transitorio, publicado el 28 de diciembre de 1989, mismo que quedó sin vigencia al haberse abrogado la Ley y que, por omisión, no se incorporó en las Disposiciones Transitorias para 2002. Sin embargo, hay un párrafo adicional que señala que de darse CUFIN negativa en algún ejercicio, ésta deberá disminuirse de la suma de las utilidades fiscales netas que existan al 31 de diciembre de 2001 o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en ejercicios posteriores.*

*Resulta particularmente preocupante esta disposición ya que atenta a un derecho adquirido por los contribuyentes, relativo al saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001, al pretender que se recalculé el citado saldo dando efectos a la Ufin negativa que pudiera haberse tenido en el pasado, lo cual podría llegar al extremo que desaparezca el saldo total de la misma, o incluso, que se convierta en negativo.*

*Cuando los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales, se perciban a través de un fideicomiso, se considerarán obtenidos directamente de la persona moral que los distribuyó originalmente y se adicionarán a la CUFIN, si quien los obtiene es persona moral (Art. 97 del RLISR).*

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.

## RISR 9

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 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.

## RISR 98

*El Art. 98 del Reglamento, señala que las partidas no deducibles a que se refiere el párrafo anterior, son aquellas señaladas como no deducibles en la Ley.*

*A partir del ejercicio 2004, conforme al Art. 2 Transitorio, fracción XIV, la participación de los trabajadores en las utilidades será deducible bajo el esquema que estuvo en vigor hasta el ejercicio 2001; es decir, en el ejercicio en que se pague y por la parte que resulte de restar a la misma, las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto (ingresos exentos). La misma disposición establece cuáles son las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados y limita la deducción así calculada, al 40 % para el ejercicio 2004 y del 80 % para el 2005.*

*A partir del ejercicio 2006 para determinar el resultado fiscal, se podrá disminuir de la utilidad fiscal, la PTU pagada en el ejercicio por el cual se determina el impuesto. No se aclara el tratamiento aplicable al exceso de PTU cuando ésta sea superior a dicha utilidad. Se aclara que la PTU pagada en el ejercicio no se disminuirá para determinar la base para el cálculo de la PTU.*

*Mediante la fracción II del Art. Tercero de las Disposiciones Transitorias, se establece que la disminución de la PTU será veinte a partir de las utilidades que se generen en 2005.*

Cuando la suma del Impuesto Sobre la Renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma, 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.

RISR 9, RISR 98

*En el caso que el resultado fiscal sea inferior a las partidas que señala la disposición que deben disminuirse, se tendrá una CUFIN negativa, la cual deberá disminuirse debidamente actualizada, del saldo de la CUFIN que el contribuyente tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la Ufin que se genere en ejercicios posteriores, hasta agotarla. La anterior Ley no contemplaba esta disposición, por lo que de obtener un resultado negativo de Ufin se consideraba como “cero”.*

*Es oportuno mencionar que derivado de la derogación del esquema de diferimiento en el pago del impuesto corporativo por reinversión de utilidades, desaparece la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE); por lo tanto, se elimina que deba restarse para determinar la CUFIN; no obstante, mediante Disposición Transitoria (Art. 2 Transitorio fracción XLV) se establece que el saldo de la CUFIN sólo se podrá disminuir una vez que se agote el saldo de la CUFINRE y se cubra el ISR diferido a la tasa del 3 % o del 5 %, según se trate de utilidades generadas en 1999 o 2000 y 2001.*

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 10 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 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 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.

RISR 9

*Es adecuado lo que señala el párrafo anterior, ya que evita que los contribuyentes manipulen el resultado fiscal a fin de obtener algún beneficio fiscal, por lo que de modificar el citado resultado fiscal que conlleve a una reducción en la Ufin, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse de la CUFIN y de ser mayor la aludida reducción, a este último concepto, se deberá pagar el ISR correspondiente.*

*Es importante destacar que para determinar la Ufin del ejercicio, la Ley, en su Art. 81, contempla la posibilidad de adicionar al resultado fiscal, la utilidad por la que no se pagó el ISR, lo cual es, toda vez que continúa otorgándose la exención para las personas morales que se*

*dediquen, exclusivamente, a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.*

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.

*Tratándose de las figuras jurídicas de fusión y escisión, es obligatorio transmitir el saldo de la CUFIN, señalándose que, en el caso de escisión, ésta se efectuará en la proporción en que se reparta el capital contable del estado de posición financiera.*

## **UTILIDAD FISCAL EN REDUCCIONES DE CAPITAL**

**ARTÍCULO 89.-** 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.

### **RISR 101**

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 10 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 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley.

### **RMF 1.3.6.7.**

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.

RISR 8, RISR 99

*Conforme al Art. 99 del Reglamento, cuando el reembolso por acción sea menor que la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) por acción, para determinar la utilidad distribuida por reducción de capital, los contribuyentes podrán disminuir del reembolso por acción, el saldo de la CUCA por acción, sin que el monto disminuido, por dicho concepto, exceda del importe total del reembolso por acción.*

Para determinar el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción se dividirá el saldo de dicha cuenta a la fecha en que se pague el reembolso, sin considerar éste, entre el total de acciones de la misma persona existentes a la misma fecha, incluyendo las correspondientes a la reinversión o a la capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

*A partir de 1989 se introdujo el concepto de “Capital de Aportación”, para lo cual era necesario llevar una cuenta para su control, llamada Cuenta de Capital de Aportación, mejor conocida como CUCA, que más adelante comentamos ampliamente. Para determinar la CUCA y la CUFIN, por Acción se deberá dividir el monto de estas Cuentas entre el total de las acciones del propio contribuyente, incluso las derivadas de la reinversión o capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable del mismo.*

*El concepto de **Capital Contable** lo define el Boletín C-11 de las Normas de Información Financiera, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., como sigue:*

*“El capital contable representa la inversión de los accionistas o socios en una entidad y consiste normalmente en las aportaciones, más las utilidades retenidas o menos las pérdidas acumuladas, más otro tipo de superávit en su caso”.*

*Por otro lado, en el Boletín B-10 de los citados principios contables, se dispone la forma en cómo deben presentarse los efectos de la aplicación de este boletín en el capital contable, de la siguiente manera:*

*“Los conceptos patrimoniales surgidos como consecuencia de la aplicación al B-10 se presentarán en el capital contable a través de dos renglones específicos, como sigue:*

- a) **Actualización del Capital Social y de los Resultados Acumulados:** que es el complemento necesario para expresar en unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha del balance, los saldos de capital social (y conceptos equivalentes) y de resultados acumulados, expresados en unidades monetarias originales.*

- b) Exceso o insuficiencia en la Actualización del Capital: que es la suma algebraica acreedora o deudora, respectivamente, de los saldos actualizados de los renglones de: efecto monetario patrimonial y resultado por tenencia de activos no monetarios”.*

*Con objeto de evitar distorsiones en la asignación de la CUFIN cuando se reduzca el capital social, se tendrá que determinar la que corresponda por acción, al igual que la CUCA, de tal suerte que ningún accionista podrá obtener el beneficio que se daba en la Ley anterior, que permitía enfrentar el saldo de la CUFIN contra el reembolso, lo que provoca que más reembolsos se consideren utilidad distribuida gravada.*

*Asimismo, los saldos de la CUCA y CUFIN se disminuirán multiplicando los saldos de dichas cuentas por acción por el número de acciones que se reembolse o se consideren para la reducción de que se trate, sin que pueda originarse que los aludidos saldos se disminuyan en un monto mayor al reembolso, de acuerdo con el Art. 99 del Reglamento, antes mencionado.*

*Adicionalmente, cabe señalar que el Art. 101 del Reglamento dispone que las personas morales, cuyo capital social esté representado por partes sociales, podrán determinar el monto de las cuentas de CUFIN y de CUCA que le corresponda al número de partes sociales que se reembolsan en la proporción que represente el valor de cada una de dichas partes sociales, en su capital social, y una mecánica similar en el caso de reembolso de aportaciones a asociaciones en participación.*

- 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.

**RMF I.3.6.7.**

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 10 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 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. Cuando la utilidad distribuida gravable

provenza de la mencionada Cuenta de Utilidad Fiscal Neta se estará a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 11 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.

#### RMF I.3.6.7

*El contenido en esta fracción, puede considerarse complementario de la fracción I y tiene como finalidad evitar que el ISR se difiera mediante la utilización del procedimiento de reducción de capital por reembolso del mismo a los accionistas de una persona moral, considerando como dividendo dichas reducciones cuando existan utilidades por distribuir.*

*A partir del año 2000, se estableció la mecánica para determinar si se da el supuesto de dividendo en las reducciones de capital, consistente en 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 CUCA a la fecha de la reducción cuando éste sea menor; la Ley recoge íntegramente esta disposición.*

*De darse el caso, a la diferencia resultante deberá disminuirse del monto obtenido conforme al procedimiento establecido en la fracción I que antecede y el resultado será la utilidad distribuida gravable. Cuando dicha utilidad no provenga de la CUFIN, deberá piramidarse con el factor que corresponda al año de que se trate, de 1.3889 para 2007 (2005 a 1.4286 y 2006 a 1.4085 DVT-2005) y al resultado obtenido, aplicarle la tasa de impuesto a que se refiere el Art. 10, para lo cual deberá atenderse al año correspondiente, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 2 Transitorio, fracción LXXXII de la LISR. Si la utilidad distribuida gravable proviene de la CUFIN no se causará el ISR.*

*Por último, la utilidad distribuable gravable se considerará para subsecuentes reducciones de capital como aportación de capital.*

El capital contable deberá actualizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, 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.

#### RISR 95

*De particular importancia resulta el hecho de que se establezca en el ordenamiento en estudio, la actualización del Capital Contable del contribuyente, mediante la aplicación del procedimiento previsto en el Boletín B-10 denominado “Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera” emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., cuando el contribuyente utiliza estos principios para integrar su contabilidad. Sin embargo,*

*representa un problema por el hecho de ser un elemento que participa en la determinación de un tributo, el cual no está contenido en una ley y por tanto, contraviene lo dispuesto por el Principio de Legalidad consagrado en la fracción IV, del Art. 31 de nuestra Carta Magna.*

*Para los contribuyentes que no reconozcan los efectos inflacionarios en sus estados financieros, el capital contable deberá actualizarse conforme al procedimiento establecido en el Art. 95 reglamentario, el cual se puede resumir como sigue:*

- Capital contable*
- + *Monto de la actualización de:*
- \*\* *Activos fijos, gastos y cargos diferidos*
- Terrenos*
- Inventarios*
- *Valor histórico de:*
- Activos fijos, gastos y cargos diferidos*
- Terrenos*
- Inventario*
- = *Monto de la actualización del capital contable*
- \*\* *Actualizados conforme al procedimiento de la LIMPAC*

*Sin embargo el citado Art. 95 del Reglamento carece de legalidad ya que dicha disposición establece que la actualización citada es la determinada en los términos de la LIMPAC, misma que ya fue abrogada a partir del 1º de enero de 2008.*

*Como se mencionó anteriormente, el Art. 99 del Reglamento, dispone que cuando las utilidades distribuidas por reducción de capital provengan de la CUFIN, los contribuyentes podrán disminuir de la utilidad distribuida determinada conforme a la fracción I del Art. que nos ocupa, el saldo de la CUFIN por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto, por las acciones reembolsadas, exceda de la utilidad distribuida determinada.*

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 dividendo 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.

*En relación con esta figura jurídica, se hace una serie de ajustes para efectos de evitar que en ciertas escisiones no se cubra el ISR, aun cuando en términos generales no se causará el gravamen (siempre que la suma del capital de la escidente, cuando subsista, y el de las escindidas sea igual al que tenía la escidente), y las acciones que se emitan como consecuencia de este acto, sean canjeadas a los mismos accionistas de esta última sociedad y en la misma proporción accionaria que tenía 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 recolecten 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.

#### RISR 96

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.

*El Art. 14 Bis 4 de la Ley del Mercado de Valores establece las reglas que deberán observar aquellas empresas, cuyas acciones cotizan en el mercado de valores, en la adquisición de sus propias acciones. Esta adquisición se lleva a cabo con el propósito de dar mayor bursatilidad a sus acciones.*

*Por otra parte, la Ley General de Sociedades Mercantiles prohíbe a las sociedades anónimas adquirir sus propias acciones, salvo por adjudicación judicial, en pago de créditos de la sociedad debiendo venderlas en un plazo de tres meses a partir de que legalmente pueda disponer de ellas, de no hacerlo, se considerarán extinguidas y se procederá a la reducción de capital. Asimismo, la Ley señala que los consejeros y directores que hayan autorizado la adquisición de las acciones serán, personalmente, responsables de los daños y perjuicios que se causen a la sociedad o a los acreedores.*

*En congruencia con la legislación comentada, la LISR contempla la recompra de acciones y se dará el tratamiento fiscal de utilidades distribuidas, si la recompra incrementada con las realizadas anteriormente excede del 5 % de la totalidad de las acciones liberadas, y no se recolocan en un plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de la recompra.*

*Por último, el Art. 96 del RLISR señala que el capital contable que servirá para determinar si existe utilidad distribuida en los términos de Ley, cuando se dé el supuesto de recompra de acciones, será el siguiente:*

- Capital contable que aparece en los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas al cierre del ejercicio*
- + Aportación de capital (1)*
  - Utilidades obtenidas (1)*
  - Utilidades distribuidas (1)*
  - Reembolsos de capital (1)*
- (1) Hasta el mes de la compra y actualizada a esa misma fecha*

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.

*Este supuesto se dará en las operaciones que se conocen como **incesto** en que la “empresa hija” adquiere acciones de la “empresa madre”; sin embargo, resulta preocupante que la disposición aluda al concepto genérico de “tenedora”, el cual no se define en la Ley, por lo que al no aludir a un determinado porcentaje accionario, pudiera llevar al absurdo de que por ser tenedora de una sola acción, se estaría en presencia de una reducción de capital por el monto de la adquisición de las acciones.*

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. Asimismo, 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 80. 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.

RISR 95

*Con un afán de regular las escisiones, se establece que en caso de escisión, se considerará reducción de capital a la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando en las sociedades que surjan, los activos mencionados representen más del 51 % de sus activos totales. Asimismo, se considerará que existe reducción de capital cuando con motivo de la escisión, la escidente conserve activos monetarios que representen más del 51 % de sus activos totales. Lo dispuesto en este numeral no aplicará a las sociedades integrantes del sistema financiero.*

*El Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., al respecto señala:*

*“Son activos y pasivos monetarios los que se caracterizan porque: a) sus montos se fijan por contrato o en otra forma, en términos de unidades fiduciarias, independientemente de los cambios en el índice general de precios; b) originan a sus tenedores un aumento o disminución en el poder adquisitivo en general o de la moneda, cuando existen cambios en el índice general de precios...”*

*“En otras palabras, las partidas monetarias son aquéllas que al cierre de un periodo determinado están expresadas, automáticamente, a los niveles de poder adquisitivo de la moneda en ese momento y por tanto, con el transcurso del tiempo, pierden valor por el hecho de estar expresadas y ser representativas de moneda corriente”.*

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.

*Se precisa que los aumentos de capital, se adicionarán a la CUCA en el momento en que se paguen y las reducciones de capitalicen el momento en que se paguen.*

*Cabe señalar que el RLISR en su Art. 6° Transitorio, señala que los contribuyentes que hubieran iniciado operaciones con anterioridad al 1 de enero de 2002, podrán considerar como saldo inicial de la CUCA, el saldo que de dicha cuenta se hubiere determinado al 31 de diciembre de 2001, conforme a las disposiciones vigentes hasta dicha fecha.*

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.

#### RISR 9

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.

*En los casos de fusión o escisión de sociedades, se establece la obligación de transmitir el saldo de la CUCA, en el caso de escisión, la*

*división se realizará en la proporción en que se divida el capital contable del estado de posición financiera que sirva de base para realizarla.*

*Adicionalmente, tratándose de fusión de sociedades no se tomará en consideración el saldo de la CUCA de la sociedad fusionante en la proporción en que las acciones emitidas por dichas sociedades, sean propiedad de las que desaparezcan al momento de la fusión.*

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 24 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.

#### RISR 100

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.

*Con objeto de evitar prácticas de elusión fiscal, esta disposición establece que cuando persona moral incremente su capital y dentro de los dos ejercicios siguientes se reduzca el capital dicha reducción se le dará el tratamiento de enajenación de acciones.*

*Por otro lado, el Art. 100 del Reglamento, establece que no se considerara enajenación de acciones cuando el aumento de capital provenga de aportaciones efectivamente pagadas por todos los accionistas y no de capitalizaciones y que los reembolsos por reducción de capital se paguen a todos los accionistas que hayan efectuado las aportaciones mencionadas, en la misma proporción en que hayan efectuado dichas aportaciones La reducción de capital dispone que los contribuyentes podrán no aplicar lo señalado en el décimo sexto párrafo del Art. en comento, siempre que el aumento de capital provenga de aportaciones efectivamente pagadas por todos los accionistas y no de capitalizaciones y que los reembolsos por reducción de capital se paguen a todos los accionistas que hayan efectuado las aportaciones mencionadas, en la misma proporción en la que hayan efectuado dichas aportaciones.*

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.

## **CAPÍTULO IX**

### **DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES**

#### **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD**

**ARTÍCULO 90.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20 % o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

- I.** Se aplicará 6 % a los siguientes giros:  
Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.
- II.** Se aplicará 12 % en los siguientes casos:  
Industriales: Sombreros de palma y paja.  
Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.  
Agrícolas: Cereales y granos en general.  
Ganaderas: Producción de leches naturales.
- III.** Se aplicará 15 % a los giros siguientes:  
Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.  
RISR 3-A  
Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.  
Pescas: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.
- IV.** Se aplicará 22 % a los siguientes rubros:  
Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.  
Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.
- V.** Se aplicará 23 % a los siguientes giros:  
Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y

arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

**VI.** Se aplicará 25 % a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

**VII.** Se aplicará 27 % a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

RISR 3-A

**VIII.** Se aplicará 39 % a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

**IX.** Se aplicará 50 % en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

*Si bien esta disposición ha sido aplicada por las autoridades fiscales y sancionada por los tribunales como constitucionalmente válida, es necesario señalar que en la práctica puede evitarse si el contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación se acoge al beneficio de la corrección fiscal establecido en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, lo que puede hacer de mutuo propio sin necesidad de autorización alguna desde el inicio del ejercicio de facultades de comprobación hasta antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, siendo obligación de las autoridades de informar al contribuyente del derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.*

*Tales beneficios consisten en lo siguiente:*

- I. Pagar una multa equivalente al 20 % de las contribuciones omitidas, cuando las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso.*
- II. Si paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30 % de las contribuciones omitidas.*
- III. Efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.*

## **PRESUNCIÓN DE PRECIOS**

**ARTÍCULO 91.** Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

- I.** Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- II.** La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- III.** Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

RISR 122

RISR 103

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

- a)** Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;
- b)** El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

- c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

*Es evidente que para la determinación presuntiva en los casos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales deberán demostrar los elementos que tomaron en consideración para fijar el precio o valor de los bienes, so pena de que se considere una determinación arbitraria y por ende falta de motivación y fundamentación.*

*En disposiciones reglamentarias se dispone:*

- I. Para los efectos de la determinación presuntiva, cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, las autoridades deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación a costo de adquisición o a menos de dicho costo.*
- II. Para los efectos de la fracción III, se entenderá que se trata de pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a éste.*

## **INTERESES CONSIDERADOS DIVIDENDOS**

**ARTÍCULO 92.** 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 dé alguno de los siguientes supuestos:

RMF I.3.3.1.12.

- 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 XIV del artículo 31 de esta Ley.
- III.** Que en el 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.

RMF II.3.9.5.

- 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.

RMF I.2.1.6., RMF II.3.9.6.

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.

RMF I.2.1.6.

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 23 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da 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.

*Mediante este artículo el legislador pretende atribuir a las operaciones a que se refiere, el carácter de disposición de utilidades, quitándoles el carácter de intereses que les correspondería conforme a las disposiciones que las regulan o a los documentos que originan los intereses.*

*No obstante, es claro que al momento de aplicar esta disposición, las autoridades deberán probar fehacientemente las razones y*



*fundamentos para hacerlo, ya que la norma no les otorga una facultad arbitraria, cuya deficiencia probatoria ocasiona la ilegalidad de la recaracterización de los intereses a dividendos.*

*Mediante disposición reglamentaria, se establece que tratándose de uniones de crédito y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, no se consideran partes relacionadas las personas físicas y las personas morales que reciban créditos de dichas uniones o sociedades, ya que conforme a las disposiciones de la legislación que las regula, para acceder a un crédito de dichas uniones o sociedades, es necesario ser socio o integrante de las mismas.*

### TÍTULO III

#### DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

*En sus orígenes la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableció exenciones para determinadas entidades, que no distribuían remanentes de sus operaciones a personas físicas o morales en forma individual o particular, dichas exenciones que se justifican, debido a que el tipo de entidades mencionadas no se constituyen con el propósito de incrementar el patrimonio de alguna persona en particular, sino con un fin altruista que beneficie 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, situación que en el caso de estas entidades no se presenta, 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.*

*La forma en la que actualmente, están reguladas las personas morales, que se ubican en el título que se comenta no es la más adecuada, ya que se incluyen además de las entidades,(que efectivamente no persiguen fines de lucro, sino propósitos de beneficios colectivos para un grupo, sector, región, o la conservación de especies, o el patrimonio cultural de la nación), instituciones o asociaciones con fines políticos, religiosos, o deportivos, instituciones que tienen estructura y fines similares, pero que desde luego, no son iguales a las sociedades mutualistas, a las escuelas particulares, ni las cámaras y confederaciones empresariales; tampoco son iguales en su objeto, fines y propósitos, a las entidades arriba citadas, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de renta variable, por lo que sería recomendable, que hubiera tratamientos distintos para cada uno de los grupos de personas morales, con fines no lucrativos, atendiendo a su estructura, a su funcionamiento, a sus operaciones y a sus fines, a fin de hacer más fácil y menos confusa la interpretación de las disposiciones que se contienen en cada artículo, requisitos que se*

*aplican a diversas personas morales, que no son homogéneas, lo que hace confuso el cumplimiento de tales requisitos.*

## **RÉGIMEN FISCAL**

**ARTÍCULO 93.-** Las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, salvo por lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley. Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes.

RISR 107, RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.5.

Asimismo, lo dispuesto en este Título será aplicable tratándose de las sociedades de inversión a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión, excepto tratándose de las sociedades a que se refiere el artículo 50 de esta Ley. Los integrantes o accionistas de las sociedades de inversión a que se refiere este párrafo, serán contribuyentes conforme a lo dispuesto en esta Ley.

Las personas morales a que se refiere este artículo 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 109 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.

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, Secciones I o II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de dichas Secciones, según corresponda.

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 89 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 10 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.

RISR 105, RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.4.5., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*Como se muestra a continuación, el remanente distribuible, se cuantificará mediante la suma total de los ingresos obtenidos, en el año de calendario correspondiente, con exclusión de los ingresos, que estuvieran exentos conforme al artículo 109 de la Ley, o de los intereses que se hubieran percibido, y que en los términos de los*

artículos 94 y 103 de la Ley hubieran pagado impuestos definitivos, adicionalmente se le deberán disminuirse las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ejemplo:

Ingresos totales de la persona moral \$ 1,000,000.00

Ingresos por enajenación de bienes inmuebles, exentos conforme fracción XV, inciso b) del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta \$ 100,000.00

\$ 900,000.00

Menos:

Deducciones autorizadas \$ 700,000.00

Remanente distribuible \$ 200,000.00

Si se consideran que los integrantes, son diez y que su participación es igual para cada uno, el remanente individual es de \$ 20,000.00

Los integrantes de dichas personas morales, cuando reciban de estas entidades algún remanente distribuible, los considerarán ingresos, para los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En el último párrafo del artículo en comento, se establece que cuando las personas morales, salvo las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles, 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 %; para tales efectos en el artículo 105 del Reglamento de la Ley se establecen las deducciones procedentes para la determinación de la utilidad gravable.

Las sociedades de inversión, a que se refiere este precepto que perciban ingresos por intereses, enajenación de acciones y dividendos, tanto la sociedad como sus integrantes o accionistas, determinarán el Impuesto Sobre la Renta en los términos de los artículos 103, 104 y 105 de dicha Ley.

**RENTA. LOS ARTÍCULOS 93 Y 95, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVA, AL NO INCLUIR DENTRO DE LA EXENCIÓN DE QUE GOZAN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Los referidos artículos que exentan de dicha contribución a las sociedades cooperativas de consumo no violan el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así porque la exención prevista a favor de esas sociedades se formula en atención a categorías abstractas de sujetos colocados en situaciones objetivamente distintas, pues por razones de orden económico y social ameritan un tratamiento fiscal diferente. 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 la satisfacción de sus necesidades, la concierne a las de producción radica en la comercialización de bienes y servicios para obtener de ellos la mayor ganancia posible, lo que demuestra que el ánimo de lucro y la capacidad contributiva de dichos entes difiere sustancialmente y justifica el trato distinto que el legislador federal les otorga, pues es claro que dichas entidades no se ubican en un plano de igualdad y, por ende, no deben recibir el mismo tratamiento jurídico.*

*Amparo en revisión 489/2003. Cooperativa Proyectos Inmobiliarios de Oaxaca, S.C. de R.L. 20 de agosto de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan N. Silva Meza. Secretario: Carlos Mena Adame.*

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: X, Diciembre de 1999*

*Tesis: P. XCVI/99*

*Página: 25*

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Tipo de documento: Precedente Quinta época Instancia: Pleno Publicación: No. 81 Septiembre 2007. Página: 27**

#### CRITERIOS NORMATIVOS DEL SAT

##### **64/2009/ISR Sociedades Cooperativas de Consumo. No están obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo.**

El artículo 93, último 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, 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 lo anterior, de una interpretación armónica del artículo 93 y 95, fracción VII de la ley en cita, debe excluirse del referido supuesto a las sociedades cooperativas de consumo de bienes, en los casos en que éstas 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 cooperativa, por la enajenación de esos bienes a sus miembros, no debe causar el Impuesto Sobre la Renta.

##### **66/2009/ISR 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, 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 primaria, la secundaria, la 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, serán consideradas como personas morales con fines no lucrativos, cuando obtengan el reconocimiento de validez oficial de estudios, independientemente de que conforme a la Ley General de Educación sea optativo obtener dicho reconocimiento.

**67/2009/ISR 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, 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.

Asimismo, el artículo 93, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala 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.

No obstante lo anterior, de una interpretación armónica de las disposiciones antes señaladas, lo establecido en el artículo 93, último 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 colegiaturas efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las instituciones educativas de que se trate.

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, las 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.

RMF I.3.2.14.

*Con la adición de este último párrafo, se otorga a las entidades en el mencionado un mayor por ciento para obtener ingresos diversos a aquellos para los cuales fueron constituidos, sin la necesidad de causar Impuesto Sobre la Renta, lo cual es acertado ya que de esa manera tendrán la posibilidad de allegarse mayores recursos para cumplir los fines que animaron a su constitución.*

## **INGRESOS GRAVADOS**

**ARTÍCULO 94.-** Las personas morales a que se refiere este Título, a excepción de las señaladas en el artículo 102 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.

RMF I.3.2.13.

Las sociedades de inversión de deuda y de renta variable a que se refiere el artículo 103 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 esta Ley y tanto éstas como sus integrantes o accionistas estarán a lo dispuesto en los artículos 103, 104 y 105 de la misma Ley.

*Este precepto se precisa aquellos casos en los cuales las personas morales a quien se refiere el presente Título sí causan Impuesto Sobre la Renta sobre diversos tipos de ingresos considerándose al mismo como impuesto definitivo.*

**PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS**

**ARTÍCULO 95.-** Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

RISR 107, RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.5.

- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
- II. Asociaciones patronales.
- III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- 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:

RISR 31, RISR 32, RISR 110, RISR 111, RISR 113, RMF I.3.9.7.,  
RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.9., RMF I.3.9.14.

- 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.

RMF I.3.9.7.

- 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.

RMF I.3.9.7.

- d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.

- e) La ayuda para servicios funerarios.

- f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.

RISR 112, RMF I.3.9.7.

- g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.

RMF I.3.9.7.

- h) Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.

RMF I.3.9.7.

- VII.** Sociedades cooperativas de consumo.
- 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.
- 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.  
RISR 110, RISR 113, RISR 115, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.14.
- 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.  
RISR 113, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.14.
- XII.** Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:  
RISR 113, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.14.
- 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.  
RISR 113,
- 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.  
RISR 114, RISR 119-A
- e)** El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.  
RISR 114, RISR 119-A



- XIII.** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.
- 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.
- XV.** Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.
- XVI.** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.  
RISR 107
- XVII.** Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 98 de esta Ley.  
RISR 115
- XVIII.** Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.  
RMF I.3.9.8.
- 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. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma Ley.  
RISR 113, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.14.
- 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. Dichas asociaciones y sociedades, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.  
RISR 113, RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.14.

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades 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 172 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.

RISR 120-A, RMF I.4.1.7.

**RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** *Al establecer el artículo 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que las personas morales no contribuyentes considerarán como ingreso (remanente distribuible) las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, por no estar respaldadas con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, salvo cuando la no deducibilidad se deba a que los gastos no puedan comprobarse con documentación que reúna los requisitos relativos a la identidad y domicilio de quien los expide y de quien adquirió el bien o recibió el servicio. En principio, por ingreso ha de entenderse toda cantidad de dinero que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona, lo cual parece indicar que la capacidad económica se identifica con la capacidad contributiva. Sin embargo, dicha afirmación admite excepciones, ya que no existe identidad absoluta entre dichos conceptos, toda vez que la capacidad económica, en un sentido amplio, tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; mientras que la capacidad contributiva, que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse "haber patrimonial calificado", porque en ese ámbito, ni todos los ingresos, ni todos los gastos, pueden ser tomados en cuenta por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la capacidad de una persona de contribuir a los gastos públicos. La hipótesis en estudio implica una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente, para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles, en términos del título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica, a saber: a) si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos; b) de lo contrario, la persona moral deberá considerar dichos gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos del último párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El hecho de que el legislador haya establecido una excepción o modalidad*

*en el sentido de que si bien, en principio, se les cataloga como personas morales no contribuyentes, dicha circunstancia no es absoluta, ni es definitiva, toda vez que, por una cuestión de orden y de seguridad jurídica, resulta imprescindible en todo Estado de derecho acatar ciertas reglas y cumplir ciertos requisitos que, en la hipótesis en estudio, se reducen a documentar, adecuada y suficientemente, desde el punto de vista fiscal, las erogaciones realizadas para el logro del objeto social de la persona moral no contribuyente. Al materializarse la figura del "remanente distribuible", debido a la omisión de requisitos fiscales en su documentación comprobatoria, por parte de la persona moral no contribuyente, el creador de la norma imputa, presume o determina un incremento a la capacidad contributiva, no obstante que, estrictamente, ese incremento no corresponda con un aumento en su patrimonio, es decir, a su capacidad económica, la cual no aumenta porque la consecuencia proveniente de la presunción legal sólo trasciende al ámbito fiscal, en cuyo caso, por disposición de la ley y por omisión de la elemental condición para disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, se considera incrementada la capacidad contributiva, con la inherente consecuencia que deriva de la propia ley reclamada.. Consecuentemente, la forma y términos en que el legislador ha establecido la sanción consistente en considerar los gastos no deducibles como remanente distribuible, no viola el principio de proporcionalidad tributaria*

*Amparo en revisión 302/2001. Fundación Universidad de las Américas, Puebla. 8 de mayo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.*

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 177 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.

**PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES.- LOS AGENTES ADUANALES DE LA ADUANA FRONTERIZA QUE INTEGREN UNA ASOCIACIÓN CIVIL DEBEN SER CONSIDERADAS COMO TALES.-** Si su objeto es fomentar las relaciones sociales, comerciales y de intercambio de información entre sus miembros y con instituciones afines, patrocinar, promover y coordinar el establecimiento de planteles docentes, seminarios, conferencias que correspondan a la enseñanza aduanal y en general a todo lo que incremente el tráfico internacional, contratar, adquirir derechos y contraer obligaciones, así como realizar todas las operaciones necesarias para atender a su funcionamiento, adquirir, para los fines sociales, bienes muebles e inmuebles y disponer de los mismos, así como importar y adquirir todo tipo de materiales y equipos para distribuirlos entre los asociados al costo y sin ánimo de lucro para el mejor cumplimiento de las funciones que las leyes les encomiendan; y además resulta similar con el de una cámara o confederación empresarial, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 4 y 10 de la Ley de Cámaras y sus Confederaciones Empresariales, puesto que no tienen fines de lucro, además de que éstas se agrupan para representar y defender a los intereses de sus asociados, así también el de promover y apoyar las actividades de sus asociados en todo lo relacionado con la materia, y actúan como árbitros y participan en conciliaciones en los conflictos que se susciten entre los asociados y entre estos mismos y los comitentes, por lo tanto, las asociaciones civiles de agentes aduanales de la aduana que se constituyen como una asociación civil en los términos antes señalados, es una persona moral no contribuyente, ello al encuadrar en la hipótesis normativa prevista en la fracción III, del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (2)

Juicio No. 2460/03-06-02-6.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de octubre de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Guillermina del Rosario Ruiz Bohórquez.- Secretaria: Lic. Celina Josefina Leal Grajeda

*Mediante la regla I.3.9.2. de la RMF para 2012, se establece que se les aplicará el régimen de personas morales con fines no lucrativos, a las organizaciones civiles y fideicomisos señalados en el segundo párrafo del artículo 31 del RLISR.*

*Por otro lado, el artículo 107 del RLISR establece la opción a las asociaciones religiosas para cumplir sus obligaciones fiscales en materia de ISR en los términos del Título III de la Ley.*

## **FUNDACIONES, PATRONATOS Y OTROS**

**ARTÍCULO 96.-** 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:

RISR 113, RMF I.2.15.1., RMF I.3.9.2., RMF I.3.9.5., RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.11., RMF I.3.9.15., RMF I.3.9.16.

- I. Destinen la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas.
- II. Al momento de su liquidación destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.
- III. Los establecidos en el artículo 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo.

Los requisitos a los que se refieren las fracciones I y II de este artículo, deberán constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

*Esta disposición sólo aclara que cuando los donativos se reciben por intermediación de patronatos, fundaciones u organismos similares, cuya constitución tenga como fin principal apoyar con los recursos que se le donen en su totalidad a las instituciones autorizadas para recibir donativos, tales donativos también serán deducibles.*

## **REQUISITOS PARA EXPEDIR DONATIVOS DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 97.-** Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI y XII del artículo 95 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

RISR 116

- 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 y XII del artículo 95 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, Estados 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.

RMF I.3.9.15., RMF I.3.9.16.

- 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 o destinadas a influir en la legislación.

RMF I.3.9.8.

No se considera que influye en la legislación la publicación de un análisis o de una investigación que no tenga carácter proselitista o la asistencia técnica a un órgano gubernamental que lo hubiere solicitado por escrito.

- III.** 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.

RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.9., RMF I.3.9.10.

*En la regla I.3.9.10. de la RMF para 2012, se establece aquellos casos en los que no se otorgan beneficios sobre los remanentes distribuibles a que se refiere este artículo.*

- IV.** 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.
- V.** 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, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

RMF I.3.9.11.

- VI.** 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.

RMF II.2.8.4.2.

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.

- VII.** 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.

RISR 31, RISR 32, RISR 33, RISR 34, RISR 110, RISR 111, RISR 119-A, RMF I.3.9.2., RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.12.

*A través de la regla I.3.9.12. de la RMF para 2012. se define el concepto de partes relacionadas para efectos de esta fracción.*

Los requisitos a que se refieren las fracciones III y IV 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.

*Mediante la regla I.3.9.11. de la RMF para 2012 se señalan los requisitos de transparencia a que se refiere el párrafo anterior.*

*El artículo 117 del RLISR, dispone que la documentación a que se refiere la fracción V del artículo que nos ocupa, debe estar a disposición del público para su consulta, durante el horario normal de labores, en el domicilio fiscal de la donataria autorizada para recibir donativos deducibles, y se deberá conservar copia de ella en los demás establecimientos de la donataria.*

*En el artículo 110 del RLISR se establece que en ningún caso las donatarias podrán destinar más del 5 % de los donativos y, en su caso, de los rendimientos que perciban para cubrir sus gastos de administración, precisándose en el mismo qué se entiende por gastos de administración.*

*Adicionalmente, el reglamento en cuestión contiene disposiciones donde se aclaran diversas situaciones relacionadas con las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de ISR. Entre las cuales se encuentran los artículos 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 119 y 119-A*

*Asimismo, en la regla I.3.9.8. de la RMF para 2012 establece diversas disposiciones aplicables tanto a las donatarias como a los donativos recibidos por éstas.*

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.

RISR 31, RISR 32, RISR 33, RISR 34, RISR 110, RISR 111, RISR 119-A, RMF I.3.9.2., RMF I.3.9.8., RMF I.3.9.10., RMF I.3.9.13

*Mediante la regla I.3.9.13. de la RMF para 2012 el SAT establece las reglas relacionadas a la revocación o no renovación a que hace referencia el párrafo anterior.*

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de las personas a las que se refieren los artículos 95, fracciones VI y XII, 96 y 99 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 31, fracción I, último párrafo de esta Ley durante el ejercicio en el que se les revoque o no se les renueve la autorización.

### **OTORGAMIENTO DE BECAS**

**ARTÍCULO 98.-** 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:

RISR 111, RISR 113, RMF I.3.9.8.

- 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, estén 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 refiere el artículo 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.

RMF I.3.9.8.

### **PROGRAMAS DE ESCUELA EMPRESA**

**ARTÍCULO 99.-** 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.

RISR 113, RISR 118

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 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.

RISR 113, RISR 118, RMF I.3.9.8.

*Los programas de escuela-empresa que cuenten con autorización de la autoridad fiscal podrán a su vez, ser autorizados para recibir donativos deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, siempre que cumplan con los requisitos que para ello exige la ley.*

*El artículo 1º de la misma Ley señala como sujetos del impuesto, únicamente a personas físicas y a personas morales sin embargo, el artículo en comento se menciona que los programas escuela-empresa son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y que las instituciones por las que son operados son responsables solidarias, sin embargo, en el artículo 118 del reglamento de dicha Ley se establece que los programas que no tengan personalidad jurídica propia y sean parte de un plan de estudios de una institución autorizada para recibir donativos, no se considerarán como contribuyentes del mencionado impuesto.*

## **SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE RENTA VARIABLE**

**ARTÍCULO 100.-** Para los efectos de los artículos 93 y 104 de esta Ley, las sociedades 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 88 de esta Ley.*

*Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

*La disposición anterior establece las obligaciones de las sociedades de inversión de renta variable relativas a la distribución de dividendos percibidos de otras sociedades, con el objetivo de poder cumplir con lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley. Sin embargo es importante mencionar que como el propio valor de las acciones de las sociedades de inversión ya traen intrínsecamente el valor de los dividendos, éste se materializa por la propia venta de las acciones y no es común o práctica que una sociedad de inversión reparta dividendos.*

**ARTÍCULO 100.** Para los efectos de los artículos 93 y 103 de esta Ley, las sociedades de inversión de renta variable que distribuyan dividendos 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 dividendos pagados a sus accionistas, provenientes de dicha cuenta. Para los efectos de este artículo, no se incluirán 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 88 de esta Ley.

Las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión que en el ejercicio fiscal perciban dividendos por su cartera accionaria, deberán calcular el monto de los dividendos que le corresponda a cada uno de sus accionistas, de acuerdo a su inversión, conforme a lo siguiente:

- I. Calcularán los dividendos por acción, dividiendo los dividendos percibidos en el día de que se trate, entre el número de sus acciones en circulación al final de ese día.
- II. Determinarán los dividendos por cada accionista, multiplicando el resultado obtenido conforme a la fracción I de este artículo, por el número de acciones propiedad de cada accionista al final del día de que se trate.
- III. Calcularán los dividendos totales en el ejercicio a favor de cada accionista, sumando los dividendos por accionista, calculados conforme a la fracción anterior, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho accionista haya tenido acciones de la sociedad de que se trate.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión de renta variable deberán proporcionar la información correspondiente a los accionistas personas físicas de las sociedades de inversión que hubiesen percibido dividendos, determinando el monto de los dividendos brutos acumulables y el impuesto sobre la renta acreditable para cada accionista persona física, conforme se establece en el primer párrafo del artículo 165 de esta Ley, en la proporción que corresponda a cada uno de sus accionistas personas físicas. Dicha información se consignará en la constancia a que se refiere el artículo 105 de esta Ley.

*La reforma del presente artículo establece la mecánica que las sociedades en él mencionadas deben observar para determinar el monto de los dividendos que le corresponda a sus accionistas.*

*RF/2010 Se reforma el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **OBLIGACIONES DIVERSAS**

**ARTÍCULO 101.-** Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

RMF I.2.15.1.

- 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.

RISR 106

*En el artículo 106 del RLISR se establece los registros mediante los cuales estas personas podrán cumplir con esta obligación así como sus excepciones.*

- II. Expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, los que deberán reunir los requisitos que fijen las disposiciones fiscales respectivas.

RISR 108

*El artículo 108 del RLISR establece las reglas a observar en cuanto a la emisión de comprobantes a que se refiere la fracción en comento.*

- 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.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.3.6.

- IV. Proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible, en su caso. La constancia deberá proporcionarse a más tardar el día 15 del mes de febrero del siguiente año.

- V. Expedir las constancias y proporcionar la información a que se refieren las fracciones III y VIII del artículo 86 de esta Ley; retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de esta Ley. Asimismo, deberán cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 118 de la misma Ley, cuando hagan pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley.

RMF I.2.10.4., RMF I.5.5.2., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.3.,  
RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.,

- VI. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la información siguiente:

- a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,

- b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,

Cuando la persona moral de que se trate lleve su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refieren los incisos anteriores deberá proporcionarse en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Dichos dispositivos serán devueltos al contribuyente por las autoridades fiscales dentro de los seis meses siguientes a su presentación. Tratándose de las personas morales a que se refiere este Título, que lleven su contabilidad mediante sistema manual o mecanizado o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar los dispositivos en los términos señalados por la mencionada Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que al efecto apruebe dicha dependencia.

Tratándose de las declaraciones a que se refiere el artículo 143, último párrafo, de esta Ley, la información sobre las retenciones efectuadas y las personas a las cuales las hicieron, deberá proporcionarse también en dispositivos magnéticos procesados en los términos del párrafo anterior.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.5.

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. Asimismo, 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 95 de esta Ley que no determinen remanente distribuible.

Las personas a que se refieren las fracciones V a XIX del artículo 95 de esta Ley, así como las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades 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.

*A partir del presente año las entidades autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos, tendrán la obligación de presentar la declaración anual a que se refiere el párrafo anterior.*

## **PARTIDOS POLÍTICOS, FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS**

**ARTÍCULO 102.-** Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley.

La Federación, los Estados, 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 a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere este artículo y las que establecen los dos últimos párrafos del artículo 95 de esta Ley.

## **SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE DEUDA**

**ARTÍCULO 103.-** *Las sociedades 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 dichas sociedades.*

RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4.

*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 dicha sociedad, en la cantidad que de dichos intereses corresponda a cada uno de ellos de acuerdo a su inversión.*

RISR 209-D, RMF I.3.15.5.

*Los intereses devengados a favor de los accionistas de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda serán la suma de las ganancias percibidas por la enajenación de sus acciones emitidas por dichas sociedades y el incremento de la valuación de sus inversiones en la misma sociedad 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 104 de esta Ley.*

RISR 209-D

*Las personas morales integrantes de dichas sociedades estarán a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto de las inversiones efectuadas en este tipo de sociedades.*

*Las sociedades 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 58 de esta Ley, que corresponda a sus integrantes o accionistas. Las personas que paguen intereses a dichas sociedades quedarán relevadas de efectuar la retención a que se refiere el artículo 58 de esta Ley.*

RMF I.3.2.17., .RMF I.3.15.5.

*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 de la sociedad 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 9 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.*

RMF I.3.5.2., RMF I.3.5.3.

*El impuesto enterado por las sociedades 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 dichas sociedades de inversión.*

*Para determinar la retención acreditable para cada integrante o accionista, las sociedades 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.*

RMF I.3.2.17.

*Las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión no serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y sus integrantes o accionistas aplicarán a los rendimientos de estas sociedades 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 las sociedades referidas en el párrafo anterior acumularán solamente los intereses reales gravados devengados a su favor por la misma sociedad, provenientes de los títulos de deuda que contenga la cartera de dicha sociedad, 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 104 de esta Ley por el factor que resulte de dividir los intereses gravados devengados diarios a favor de la sociedad de inversión entre los ingresos totales diarios de la misma sociedad durante la tenencia de las acciones por parte del accionista. Los ingresos totales incluirán la valuación de la tenencia accionaria de la cartera de la sociedad en la fecha de enajenación de la acción emitida por la misma sociedad o al último día hábil del ejercicio que se trate, según corresponda.*

*Las personas morales integrantes o accionistas de las sociedades de inversión de renta variable determinarán los intereses devengados a su favor por sus inversiones en dichas sociedades sumando las ganancias percibidas por la enajenación de sus acciones y el incremento de la valuación de sus inversiones en la misma sociedad al último día hábil del ejercicio de que se trate, en términos nominales, determinados ambos tipos de ingresos conforme se establece en el artículo 104 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 sociedades.*

*Las sociedades de inversión de renta variable efectuarán mensualmente la retención del impuesto en los términos del artículo 58 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 de*

*la sociedad 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 dichas sociedades de inversión. Las personas que paguen intereses a dichas sociedades quedarán relevadas de efectuar la retención a que se refiere el artículo 58 de esta Ley.*

RMF I.3.5.2., RMF I.3.15.5

*Los integrantes o accionistas de las sociedades de inversión a que se refiere este artículo y el artículo 104, que sean personas físicas, podrán en su caso deducir la pérdida que se determine conforme al quinto párrafo del artículo 159 de esta Ley, en los términos de dicha disposición.*

*Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**ARTÍCULO 103.** Las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las sociedades de inversión de renta variable, a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión, no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus accionistas aplicarán a los rendimientos de estas sociedades el régimen que les corresponda de acuerdo a la presente Ley a sus componentes de intereses, dividendos y de ganancia por enajenación de acciones.

RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4.

Las sociedades de inversión referidas en el párrafo anterior, calcularán el rendimiento de sus accionistas en el ejercicio fiscal de que se trate, a partir de una asignación diaria por accionista de los ingresos gravables devengados a favor de dichos accionistas.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión deberán retener y enterar el impuesto sobre la renta correspondiente a los accionistas de las sociedades de inversión de que se trate, conforme se establece en el primer párrafo del artículo 58 de esta Ley, observando para ello lo dispuesto en el artículo 103-A de este ordenamiento. Las personas que paguen intereses a las referidas sociedades quedarán relevadas de efectuar la retención a que se refiere el citado artículo 58.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión deberán acreditar a favor de los accionistas personas físicas de las sociedades de inversión a que se refiere este artículo, el crédito fiscal que se determine conforme al artículo 159 de esta Ley, en los términos de dicha disposición.

*RF/2010 Se reforma el artículo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 103-A.** Para los efectos del artículo 103 de esta Ley, las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de las sociedades de inversión de renta variable, determinarán el impuesto a que se refiere el artículo 58 de esta Ley, por acción para cada tipo de contribuyente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior deberán calcular el monto de los intereses reales devengados de la sociedad de inversión de que se trate correspondiente a cada tipo de contribuyente persona física, persona moral y persona moral con fines no lucrativos, conforme se establece en el artículo 58-A de la presente Ley. Para tal efecto, se deberán considerar como saldos inicial y final, el valor total de las acciones en circulación para cada tipo de contribuyente al inicio y al final del día de que se trate, así como los depósitos o retiros que hubiese efectuado la sociedad de inversión de que se trate durante el día que corresponda, se entenderán como depósitos o retiros aquéllos considerados como tales en el artículo 58-A de esta Ley.

El impuesto diario por acción se calculará dividiendo el monto del impuesto que corresponda a cada tipo de accionista, entre el número de acciones en circulación para cada tipo de contribuyente correspondientes al día inmediato anterior.

Las personas que llevan a cabo la distribución de las acciones de las sociedades de inversión determinarán el impuesto correspondiente a cada accionista multiplicando el impuesto por acción, por el número de acciones de cada accionista correspondientes al día inmediato anterior. El impuesto mensual para cada accionista será la suma de los montos diarios del impuesto durante el mes de que se trate.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión deberán enterar el impuesto correspondiente en los términos del primer párrafo del artículo 58 de esta Ley.

En el caso de que los accionistas de las sociedades de inversión hubiesen obtenido intereses reales negativos, éstos tendrán derecho a aplicar el crédito fiscal a que se refiere el artículo 159 de la presente Ley, debiendo calcularse un crédito fiscal por acción correspondiente a cada tipo de accionista. El crédito fiscal por accionista se determinará multiplicando el crédito fiscal por acción, por el número de acciones propiedad de cada accionista correspondiente al día inmediato anterior.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general podrá emitir un procedimiento de cálculo simplificado para que las sociedades de inversión determinen el monto de los intereses reales devengados por acción, conforme a lo dispuesto por este artículo.

*RF/2010 Se adiciona el artículo, entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **INTEGRANTES O ACCIONISTAS DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE DEUDA**

**ARTÍCULO 104.-** *Los integrantes o accionistas personas físicas de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de las sociedades 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 dichas sociedades conforme al artículo 103 de esta Ley. Dicho ingreso será calculado por las operadoras, distribuidoras o administradoras de las sociedades, según corresponda. Para determinar la parte del ingreso correspondiente a la ganancia por*

*enajenación de acciones emitidas por la sociedad, en lugar de aplicar lo dispuesto en el artículo 24 de esta Ley, estarán a lo siguiente:*

RISR 209, RISR 209-A, RISR 209-B, RISR 209-D, RMF I.3.2.17 RMF I.3.5.3.

- I.** *Multiplicarán el número de acciones enajenadas por la diferencia entre el precio de venta y su costo promedio ponderado de adquisición al momento de la enajenación, calculado conforme a este artículo, actualizado a esa misma fecha.*
- II.** *El costo promedio ponderado de adquisición de las acciones de la sociedad lo calcularán conforme a lo siguiente:*
  - a)** *El costo promedio ponderado inicial de las acciones será el precio unitario de la primera compra de acciones realizada por el inversionista. En el caso que el inversionista posea acciones adquiridas antes del 1o. de enero de 2003, el precio de ellas registrado al último día hábil del ejercicio 2002 será el costo promedio ponderado inicial.*
  - b)** *Con la primera compra de acciones de la misma sociedad posterior a la que dé lugar al costo inicial definido en el inciso anterior, se recalculará el costo promedio ponderado de las acciones de esa sociedad de inversión conforme a lo siguiente:*
    - 1.** *El número de acciones con las que se conformó el costo promedio ponderado inicial se multiplicará por dicho costo inicial y el resultado se sumará al producto de multiplicar el número de acciones adquiridas por su precio de compra.*
    - 2.** *El resultado del numeral anterior se dividirá entre el número total de acciones de la sociedad de inversión que posea el accionista al momento de realizar este cálculo.*
  - c)** *Las modificaciones en el costo promedio ponderado de adquisición que resulten de compras subsecuentes se obtendrán sumando el valor total de la nueva compra de acciones al valor de la cartera preexistente y dividiendo el resultado entre el número total de acciones de la sociedad de inversión en poder del accionista al momento de realizar este cálculo. Para estos efectos, se entiende que el valor de la cartera preexistente es el resultado de multiplicar el número total de acciones de dicha cartera en poder del accionista antes de la nueva compra de acciones por su costo promedio ponderado de adquisición actualizado.*
  - d)** *Cuando la última adquisición de acciones se hubiera hecho en un ejercicio anterior, el costo promedio ponderado de adquisición para efectuar este cálculo será el precio vigente al último día hábil del ejercicio inmediato anterior.*
- III.** *El costo promedio ponderado de adquisición actualizado se calculará con el factor a que se refiere el tercer párrafo del artículo 159 de esta Ley, calculado por el periodo comprendido desde el día en que se registra el precio con que se define el costo promedio ponderado inicial hasta la fecha en que suceda la siguiente compra de acciones de la misma*



*sociedad. La actualización se realizará así sucesivamente desde esa última fecha hasta la siguiente en que se adquieran acciones o hasta la fecha en que éstas se enajenen.*

*La parte del ingreso correspondiente al incremento real de la valuación de las acciones propiedad del accionista que no hubieran sido enajenadas al finalizar el ejercicio, se determinará multiplicando el número total de acciones que posea al terminar el ejercicio por la diferencia entre el precio de las acciones al último día hábil del ejercicio y el costo promedio ponderado de adquisición actualizado, calculado conforme a este artículo.*

*Cuando el inversionista persona física obtenga de la suma de la ganancia real durante el ejercicio por enajenación de acciones de la sociedad y del incremento real de la valuación de las acciones no enajenadas al último día hábil del mismo, una cantidad negativa, ésta será la pérdida por su inversión en la sociedad.*

*En el caso de los intereses reales acumulables devengados por sociedades 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 las sociedades de inversión de deuda, pero sólo por la proporción que representen los ingresos por dividendos percibidos e intereses gravados de la sociedad, respecto del total de sus ingresos durante la tenencia de las acciones por parte del accionista o integrante contribuyente del impuesto.*

RISR 209

*Por medio del Reglamento de esta Ley, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá emitir reglas que simplifiquen la determinación del interés acumulable por parte de los integrantes de sociedades de inversión de renta variable, a partir de una fórmula de prorrateo de los ingresos totales de la sociedad 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. Asimismo, la Secretaría podrá emitir en el Reglamento una mecánica de prorrateo para simplificar el cálculo de interés gravable para las sociedades de inversión en instrumento de deuda que tengan en su portafolio títulos exentos.*

*Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**ARTÍCULO 104.** Las sociedades de inversión de deuda y las sociedades de inversión de renta variable, además de calcular los intereses reales devengados diarios, conforme se establece en el artículo 103-A de esta Ley, determinarán la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, conforme a lo siguiente:

RMF I.3.2.17.

- I. Determinarán diariamente, en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas, personas morales, personas morales con fines no lucrativos y residentes en el extranjero, la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria gravada conforme lo establecido en la presente Ley y la variación en la valuación de dicha parte de la cartera, al final de cada día.

- II. Dividirán el valor de la cartera accionaria gravada por tipo de contribuyente, entre el valor de la cartera total, ambos valuados al final de cada día.
- III. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se multiplicará por el importe de los gastos administrativos deducibles diarios de la cartera total. Del resultado obtenido se deberán determinar los gastos administrativos deducibles para cada tipo de contribuyente de acuerdo a la participación que éstos tengan en la sociedad de inversión de que se trate.
- IV. Para obtener la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, para los accionistas personas físicas, personas morales, personas morales con fines no lucrativos y residentes en el extranjero, la sociedad de que se trate restará del resultado obtenido conforme a la fracción I de este artículo, la parte de los gastos administrativos que le corresponda a su cartera accionaria gravada por tipo de contribuyente, calculados conforme a la fracción anterior.
- V. La ganancia por la enajenación de la cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, por acción, se obtendrán de dividir el resultado obtenido conforme a la fracción anterior, entre el número de acciones en circulación al final de cada día de la sociedad de inversión de que se trate, en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas, personas morales, personas morales con fines no lucrativos y residentes en el extranjero.
- VI. La ganancia por la enajenación de la cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, correspondientes a cada accionista, se calcularán multiplicando el resultado obtenido conforme a la fracción anterior, por el número de acciones en poder de cada accionista al final de cada día.

Las personas físicas y los residentes en el extranjero, estarán exentos por los ingresos derivados de la ganancia por la enajenación de la cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, de la sociedad de inversión de que se trate, siempre que las citadas acciones sean de aquéllas por cuya enajenación se encuentren exentos los contribuyentes antes citados, conforme a lo señalado por los artículos 109, fracción XXVI y 190, décimo tercer párrafo de esta Ley, respectivamente. En este caso no serán deducibles los gastos administrativos derivados de la enajenación o valuación de la cartera accionaria que se considere exenta para efectos de esta Ley.

Las personas físicas y morales, deberán considerar como ingresos acumulables el monto determinado conforme a la fracción VI de este artículo. Tratándose de residentes en el extranjero la sociedad de inversión de que se trate deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta conforme se señala en el artículo 190 de esta Ley.

**La mecánica establecida en este artículo será aplicable para cualquier otro tipo de ingresos que obtengan las sociedades de inversión de deuda o las sociedades de inversión de renta variable, distintos a intereses, dividendos o ganancias por enajenación de acciones.**

*RF/2010 Se reforma el artículo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

#### *Esquema Actual*

*En términos generales el esquema que se seguirá hasta el 2012, tratándose de sociedades de inversión establece lo siguiente:*

- *Se contempla devengo diario de los intereses determinado en función de los diferenciales de valor de las acciones en forma diaria.*
- *La retención también es diaria y la efectúa el propio fondo, con ello se afecta el valor de la acción a través de la valuación*
- *Los precios que se manejan en el mercado nacional de los fondos son netos del ISR, toda vez que como ya se mencionó la retención se hizo de manera diaria.*  
*Con el esquema multiserías se tiene plena identificación inversionista v.s. retención*

*Que pretende el esquema que estará vigente a partir del 1° de enero de 2013:*

- *Al igual que las operaciones realizadas en directo se pretende que la retención del ISR se realice con base a los intereses reales devengados bajo la mecánica de entradas y salidas*
- *Los precios que manejarían los fondos serían antes de ISR, es decir brutos, ya que la retención la realizaría la distribuidora*
- *Tendría que haber una comunicación diaria entre los fondos y la distribuidora para llevar a cabo la retención a través de los factores (reglas por emitir), y la distribuidora tendría que generar la cuenta por cobrar al inversionista. Si bien, no hay flujos como son acciones, se ocasionaría que el cliente tenga que vender para tener el flujo y con ello la distribuidora pueda retener y enterar.*

## **EXPEDICIÓN DE CONSTANCIAS**

**ARTÍCULO 105.-** *Las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las sociedades de inversión de renta variable a que se refieren los artículos 103 y 104 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:

RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4.

- I. El monto de los intereses nominales y reales devengados por la sociedad a favor de cada uno de sus accionistas durante el ejercicio.

RISR 209-C

- II. El monto de las retenciones que le corresponda acreditar al integrante que se trate, en los términos del artículo 103 de esta Ley y, en su caso, el monto de la pérdida deducible en los términos del artículo 104 de la misma.

Las sociedades 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 la sociedad 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 dichas sociedades, cuando la información contenida en las constancias sea incorrecta o incompleta.

RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4.

**Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012**

*Tratándose de las sociedades de inversión de deuda sus integrantes deberán acumular a sus demás ingresos del ejercicio los intereses reales devengados a su favor tratándose de personas físicas, mientras que las personas morales acumularán los intereses nominales en el porcentaje que les corresponde de acuerdo con su inversión.*

*Los intereses que se considerarán devengados, serán el producto de la suma de la ganancia obtenida por la venta de acciones emitidas por las propias sociedades de inversión, más el incremento en la valuación de las inversiones de las propias sociedades, calculado al último día del ejercicio de que se trate.*

*A través de la valuación diaria de las acciones de las sociedades de inversión y su comparación respecto el día anterior se determina el rendimiento del día.*

*Cuando el integrante de la sociedad de inversión sea una persona física y obtenga una pérdida, la podrá deducir de los demás ingresos que obtenga en el año de calendario excepto los provenientes de sueldos o actividades empresariales y profesionales.*

*Los integrantes o accionistas personas morales, acumularán los intereses nominales devengados a su favor y determinarán el ajuste anual por inflación.*

*Las sociedades de inversión deberán enterar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se devenguen los intereses gravados, el*

*Impuesto Sobre la Renta producto de aplicar la tasa de retención del 0.60 % sobre las inversiones que den lugar al pago de los intereses.*

*El impuesto que haya sido enterado por la sociedad de inversión y que corresponda a sus integrantes o accionistas se podrá acreditar en los pagos provisionales o definitivos, siempre que acumulen a sus demás ingresos, los intereses devengados gravados.*

*Tratándose de las sociedades de inversión de renta variable, sus integrantes o accionistas determinarán los rendimientos acumulables de estas sociedades de acuerdo con el régimen que corresponda por los intereses, dividendos y ganancia en enajenación de acciones.*

*Cuando sus integrantes sean personas físicas, éstas acumularán los intereses reales devengados a su favor derivados de los títulos de deuda que contenga la cartera de inversión de la sociedad.*

*Tratándose de las personas morales integrantes o accionistas de estas sociedades determinarán los intereses devengados a su favor por sus inversiones en estas sociedades, adicionando la ganancia en la venta de sus acciones y el incremento de la valuación de sus inversiones al último día del ejercicio, en términos nominales y determinarán el ajuste anual por inflación.*

*Al igual que en el caso de las sociedades de inversión de deuda, deberán retener mensualmente el impuesto que resulte de aplicar la tasa del 0.60 % sobre las inversiones que den lugar al pago de los intereses y determinar la retención acreditable para los integrantes o accionistas.*

*Sus integrantes o accionistas, podrán acreditar el impuesto enterado por las sociedades en los pagos provisionales o definitivos, siempre que acumulen a sus demás ingresos los intereses devengados gravados derivados de sus inversiones.*

*Debe señalarse que, tratándose de los ingresos por dividendos, no se establece para las personas físicas el procedimiento para acumular su monto ni tampoco la obligación para estas sociedades de expedir la constancia en la que se manifieste esta circunstancia, siendo que para acreditar el impuesto es necesario contar con la misma, aunque como ya establecimos en los comentarios del artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es muy poco común que una sociedad de inversión pague dividendos, ya que en el propio valor de las acciones viene indexado el valor real de los portafolios de inversión.*

*Dentro de las obligaciones a cargo de las sociedades de inversión, destaca la de determinar el monto de los intereses nominales y reales devengados por la sociedad de inversión, que corresponden a cada integrante, así como el monto de las retenciones efectuadas que le corresponde acreditar a cada uno y el monto de las pérdidas en venta de acciones.*

*Asimismo, las sociedades de inversión, deberán proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año a sus integrantes o accionistas, así como a los intermediarios financieros correspondientes, constancia en la que señale la información mencionada en el párrafo anterior.*

*Estas sociedades de inversión, serán responsables solidarios por las omisiones en el pago de impuestos en que pudieran incurrir sus integrantes cuando la información en las constancias sea incompleta o incorrecta.*

**ARTÍCULO 105. Las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 103 de esta Ley, a través de las personas que llevan a cabo la distribución de sus acciones, deberán proporcionar mensualmente a los accionistas de la sociedad de inversión de que se trate, el estado de cuenta con la información que se señala en la fracción II del artículo 59 de esta Ley.**

RMF I.3.5.3., RMF I.3.5.4.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de las sociedades de inversión deberán proporcionar a los accionistas de las sociedades de inversión, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, una constancia que contenga información del año inmediato anterior respecto a la ganancia o pérdida derivada de la enajenación de acciones de su cartera accionaria gravada y de la variación en la valuación de dicha cartera al último día de su inversión o del ejercicio, según corresponda. Asimismo, la citada constancia deberá contener el monto de los dividendos brutos acumulables y el impuesto sobre la renta acreditable para cada accionista, así como el monto de cualquier otro tipo de ingresos que pudiesen obtener los accionistas a través de la sociedad de inversión de que se trate.

Las sociedades operadoras de las sociedades de inversión y las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión, serán responsables solidarias por las omisiones en el pago de impuestos en las que pudieran incurrir los accionistas de dichas sociedades, cuando la información contenida en los estados de cuenta o en la constancia a que se refiere este artículo sea incorrecta o incompleta o cuando la legislación fiscal así lo señale.

Las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de las sociedades de inversión, además de presentar ante el Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere la fracción I del artículo 59 de esta Ley, también deberán presentar ante el citado órgano, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la información relativa a la constancia mencionada en el segundo párrafo de este artículo, incluyendo además el nombre, Registro Federal de Contribuyentes y domicilio del contribuyente de que se trate. Lo anterior con independencia de lo establecido en el artículo 55 de la Ley de Sociedades de Inversión.

Las autoridades fiscales proveerán las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información que se deba presentar en los términos de este artículo. Dicha información deberá presentarse encriptada en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de

**carácter general y con las medidas de seguridad que previamente acuerden las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión y el Servicio de Administración Tributaria.**

*RF/2010 Se reforma el artículo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**TÍTULO IV  
DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
DISPOSICIONES GENERALES**

**SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 106.-** 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.

RISR 120, RISR 120-A, RISR 122, RMF I.3.2.13., RMF I.3.17.16

*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 servicio 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, el artículo 122 del RLISR señala que no se considerarán ingresos acumulables los montos de las primas por seguros de gastos médicos que paguen los patronos a 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.

RISR 120-A, RMF I.3.10.2.

*Continúa como una obligación relevante para estos contribuyentes, la de informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, donativos y premios, obtenidos en el mismo, 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.*

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.

RMF I.3.10.2.

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 176 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 los mismos, 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. Es de comentar que como está redactada esta disposición puede tener dos lecturas, la primera de ellas, que se incluye la licenciatura y la otra es que antes de la licenciatura, por lo que es deseable que se aclare esta situación; suponemos que incluye la licenciatura y llama la atención el 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 168 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 documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

*Quando 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 es de interpretarse que cuando las cantidades de dinero sean comprobadas, las mismas 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 XIII del artículo 109 de la ley en comento, se señala que tratándose de gastos de viaje debidamente comprobados estos se consideran exentos. Considerar que no son ingreso o considerar que son ingresos exentos tiene una implicación diferente para fines del Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

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 113 de esta Ley.

*Las personas físicas que se encuentren en este supuesto, los considerarán como ingresos acumulables en su declaración anual, no teniendo obligación de efectuar pagos provisionales sobre los mismos, 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 6 de esta Ley. Cuando se perciban sueldos provenientes del extranjero, se deberán aplicar las reglas del penúltimo párrafo del artículo 113, teniendo 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.*

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 216 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. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título.

RMF .1.2.14.4.

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 215 de esta Ley.*

*Por otra parte, las personas físicas deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre las inversiones que hayan realizado o mantengan en el ejercicio inmediato anterior en regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichos regímenes territorios, 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 párrafo, se consideran inversiones que se hayan realizado en territorios con regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros.*

*Cuando el saldo del total de las inversiones al final del ejercicio sea cero, el contribuyente estará relevado de acompañar los estados de cuenta a la declaración informativa a la que se refiere este párrafo, siempre que dicho saldo, fuere resultado de la transferencia de las inversiones a territorio nacional o a países con los que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información, y dicha circunstancia sea acreditada por el contribuyente. La declaración a la que se refiere este párrafo, será utilizada únicamente para efectos fiscales.*

*Las personas físicas al igual que las personas morales, deberán informar a la SHCP, sobre las inversiones que hayan realizado o mantengan en el ejercicio inmediato anterior a más tardar el mes de febrero del año siguiente, ya que de no hacerlo y transcurran más de tres meses, se les impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión, en los términos de la fracción V del artículo 111 del CFF.*

Cuando en este Título se haga referencia a Entidad Federativa, se entenderá incluido al Distrito Federal.

## **DISCREPANCIA FISCAL**

**ARTÍCULO 107.-** Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.
- II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.
- III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. 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.

*El segundo párrafo del artículo 107 que enseguida se presenta fue modificado a partir del 5 de junio de 2009*

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. 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.

RISR 120-A

*El tercer párrafo del artículo 107 que enseguida se presenta fue modificado a partir del 5 de junio de 2009*

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.

*Con la finalidad de determinar si una persona física tiene un ingreso presunto por haber excedido sus erogaciones al ingreso declarado en un año de calendario, se establece entre otros, que tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente.*

*Adicionalmente, 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.*

## **COPROPIEDADES**

**ARTÍCULO 108.-** 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 y recabar la documentación que determinen las disposiciones fiscales, conservar los libros y documentación referidos y cumplir con las obligaciones en materia de retención de impuestos a que se refiere esta Ley.

RISR 123

Cuando dos o más contribuyentes sean copropietarios de una negociación, se estará a lo dispuesto en el artículo 129 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.

RISR 120, RISR 123, RMF I.3.10.3.

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.

RISR 124, RISR 239, RMF I.4.5.3.

*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, siendo todos y cada uno de los copropietarios, contribuyentes del impuesto, sin embargo, para efectos de fiscalizar, a la autoridad le resulta más sencillo hacerlo con una sola persona (representante común) sin embargo, los demás copropietarios tendrán obligación solidaria en caso de incumplimiento del citado representante.*

*Conforme al artículo 123 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, excepto que, en este último caso se opte por lo dispuesto en el artículo 120 del citado Reglamento, por la parte proporcional de ingresos que les corresponda a cada uno.*

*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 teniendo obligación de efectuar 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 porque 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, sino que es hasta el momento de la adjudicación cuando se convierten en legítimos propietarios, pudiendo asignarse los ingresos respectivos.*

*Las disposiciones aplicables en caso de fallecimiento se encuentran establecidas en el artículo 124 del RLISR y se refieren al procedimiento que debe seguir el albacea para pagar los impuestos que le 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 solo uno de los integrantes, obviamente será quien obtenga la mayor cantidad de ingresos acumulables, relevándose 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 120 del RLISR.*

## **INGRESOS POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 109.-** 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.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

*Esta disposición permite que los trabajadores que perciben un salario mínimo, no estarán obligados al pago del impuesto por prestaciones distintas al salario cuando éstas estén 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.*

- II. 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.*

- III. 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 nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

RISR 125, RISR 141

Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere esta fracción, 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, sea colectivos o individuales de trabajo (no a las referidas en la fracción V) 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 quien las pague; sin embargo, no se establece quién de los pagadores de las prestaciones será el que deberá cerciorarse y cumplir con la disposición en comento.*

*El artículo 125 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.*

- IV. 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.
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- VI. 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, debiendo ser las mismas para los trabajadores sindicalizados respecto de quienes no lo son.*

*Existen limitantes para los trabajadores no sindicalizados, mismas que consisten en que el monto de las prestaciones de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, a los fondos de ahorro, a 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 109.*

*El segundo párrafo de la fracción VI del artículo 109 de la ley del ISR que enseguida se presenta entró en vigor el 5 de junio de 2009.*

La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.

- VII.** 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, de este Título.

RISR 126

*En relación con lo anterior, el artículo 126 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.*

*La fracción VIII del artículo 109 de la ley del ISR que enseguida se presenta fue modificada a partir del 5 de junio de 2009.*

- VIII.** 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, de este Título.

RISR 42, RISR 127



*Se establece que la exención para los ingresos provenientes de fondos o cajas de ahorro estará sujeta a que las aportaciones a los mismos 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 a lo anterior, los requisitos para la deducibilidad se establecen en el artículo 31 fracción XII 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 22 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 PM no lucrativos que tengan trabajadores a su servicio y les otorguen la prestación de fondo de ahorro según lo determina el artículo 127 del RLISR.*

- IX.** La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

*En relación con esta fracción, debe tenerse presente lo dispuesto por el Artículo Noveno del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el DOF el 30 de octubre de 2003.*

- X.** 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, 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.

RISR 127-A, RISR 139, RMF I.3.10.5.

*Por lo que se refiere al cómputo de los años de servicio, se establece en la regla I.3.10.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, la forma para su determinación, la cual está en función de la información que proporcionen las instituciones de crédito y las administradoras de estos fondos.*

- XI.** 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.

**RISR 128**

*El artículo 128 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.*

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

*El artículo 142 del RLISR, establece una mecánica adicional para la retención del ISR por concepto de gratificaciones, conforme a lo siguiente:*

- 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 113 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.*
- XII.** 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.
- XIII.** Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.
- RISR 49, RISR 128-A, RISR 128-B, RMF I.2.8.3.6., RMF I.3.10.6.
- XIV.** Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.
- XV.** Los derivados de la enajenación de:
- a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas 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 cinco 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 límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.

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.

*El artículo 130 del RLISR establece las formas en que los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente.*

*Para el ejercicio fiscal 2010, se establece que la exención, que por regla general está limitada a un millón quinientas mil unidades de inversión, de la ganancia por la enajenación de casa habitación será aplicable siempre que el contribuyente no hubiera enajenado otra casa habitación por la que hubiera aplicado dicha exención en los cinco años anteriores; para ello, el fedatario público ante el que se realice la operación deberá consultar tal circunstancia en la página de Internet del SAT.*

*En los casos en que además de no haber aplicado la exención en los 5 años anteriores a la fecha de la venta, el contribuyente demuestre haber habitado la casa habitación durante esos 5 años anteriores, no se aplicará la limitante de un millón quinientas mil unidades de inversión, en consecuencia, estará exenta la operación en su totalidad, independientemente de su monto.*

*Por su parte, la regla I.3.10.7. de la RMF 2012 establece la forma en la que los fedatarios públicos deben cumplir con la obligación de cerciorarse de que el enajenante de la casa habitación ha efectuado o no una enajenación anterior en el periodo mencionado.*

*No obstante lo anterior, el artículo 129 del RLISR establece que se entenderá que la casa habitación comprende también el terreno en que se encuentre construida, siempre que la superficie del terreno no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que*

*integran la casa habitación, sin que se considere como parte de la casa habitación, las construcciones accesorias a ésta o las bardas perimetrales; por el excedente se pagará el impuesto.*

*En nuestra opinión la disposición reglamentaria anterior va más allá de la Ley, por lo que puede ser impugnada ante las autoridades judiciales correspondientes, sin embargo, seguramente será necesario cubrir el ISR que determine el fedatario público y posteriormente impugnar la disposición ya que consideramos que ningún fedatario pasará por alto la disposición reglamentaria, máxime que tiene responsabilidad solidaria respecto del impuesto que se cause en la operación*

- 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.

RMF I.3.14.6.

**XVI.** 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.

RMF I.3.15.2. RM I.3.15.6

*Se precisa que tratándose de intereses, estarán exentos aquéllos que paguen los bancos a las personas físicas cuando los mismos provengan de cuentas de cheques para el depósito de sueldos y salarios, pensiones y haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio no exceda de cinco salarios mínimos elevados al año.*

*Cabe destacar que seguirán exentos del impuesto por el ejercicio de 2010, los intereses provenientes de toda clase de bonos emitidos por el Gobierno Federal o sus agentes financieros antes del 1° de enero de 2003, generados con posterioridad a esa fecha y hasta que se revise la tasa de interés pactada de acuerdo con el Artículo Segundo Transitorio fracciones LII y LXXII de la Ley de 2002.*

- 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.

RMF I.3.10.9.

*Durante el plazo establecido en el artículo tercero transitorio de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, las personas físicas estarán exentas por la percepción de intereses pagados por las sociedades de ahorro y préstamo, siempre que se cumplan los requisitos para la exención establecidos en el inciso que se comenta, de conformidad con la regla I.3.10.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.*

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.

- XVII.** 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.

RMF I.3.15.7.

*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 llegado a 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 176 de esta Ley y se cumplan los demás requisitos establecidos

en la fracción XII del artículo 31 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 a 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.

#### RISR 133

*De la misma forma que lo establecido en el párrafo anterior sucederá, 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 a través del artículo 133 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 III y IV 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 III y IV 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.

**XVIII.** Los que se reciban por herencia o legado.

RISR 238-A, RISR 239

**XIX.** 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.

RISR 120-A

- 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.

RISR 120-A

- 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.*

**XX.** 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.

**XXI.** 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.

RISR 131

*Según lo dispuesto por el artículo 131 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.*

*La fracción XXII del artículo 109 de la ley del ISR que enseguida se presenta fue modificada a partir del 5 de junio de 2009.*



**XXII.** Los percibidos 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-ter ))*

*De conformidad con lo anteriormente dicho, la exención que se establece en la fracción en comentario 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 estas 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."*

**XXIII.** 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.

- XXIV.** Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de Ley.
- XXV.** 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.

RISR 132

*A través del artículo 132 del RLISR se aclara que los notarios públicos que intervengan en estas operaciones no efectuarán la retención del ISR.*

- XXVI.** Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.

RISR 134, RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.11., RMF I.3.2.12., RMF I.3.2.14.,  
RMF I.3.2.15., RMF I.3.2.16., RMF I.3.5.7.

La exención a que se refiere esta fracción no será aplicable tratándose de 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, cuando 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 la exención 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.

RMF I.3.10.1, RMF I.3.10.8

Tampoco será aplicable la exención establecida en esta fracción 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.

En los casos de fusión o de escisión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción 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 párrafos anteriores.

No se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos que deriven de 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 ubicadas 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, y que las acciones de la sociedad emisora cumplan con los requisitos de exención establecidos en esta fracción. Tampoco, se pagará el impuesto sobre la renta por la ganancia acumulable obtenida en 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.

RMF I.2.1.6.

*Hasta el 31 de diciembre de 2001, los ingresos obtenidos por personas físicas con motivo de la enajenación de acciones que se realizaba a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad y siempre que dichos Títulos eran de los que se colocaban dentro del público inversionista, estaban exentos; sin embargo, a partir del año 2002 (nueva ley) se considerarán ingresos exentos los que deriven de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o por sociedades extranjeras siempre que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores, ya que es la bolsa autorizada por la Ley del Mercado de Valores. Por lo tanto, ya no es necesario que las acciones de las Sociedades emisoras deben estar enlistadas en un anexo de la Resolución Miscelánea Fiscal, ya que debemos suponer que las acciones deben cumplir los requisitos que exige la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.*

*Existen ciertas limitantes a la exención tratándose de ofertas públicas de compra en las que participen accionistas de la Sociedad emisora al momento de su inscripción en el Registro Nacional de Valores, mismas que a continuación se señalan:*

- a) Que hayan transcurrido cinco años ininterrumpidos desde la primera colocación y la fecha de enajenación. A través de Disposición Transitoria se señala que para el cómputo de los cinco años se considerarán los años anteriores a 2002.*
- b) Que por lo menos el 35 % de las acciones pagadas por la emisora se encuentren colocadas entre el gran público inversionista a través de bolsa de valores o mercados reconocidos.*
- c) Que la oferta abarque a todas las series de acciones de la sociedad emisora y se realice al mismo precio de todos los accionistas.*
- d) Que los accionistas puedan aceptar otras ofertas sin penalidad.*

*Adicionalmente, se establece que no procederá la exención cuando la enajenación de acciones se celebre fuera de bolsa, en operaciones de registro o cruces protegidos o cualquier otra operación que impida que las personas que realicen las enajenaciones puedan aceptar ofertas más competitivas, independientemente de que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese otorgado el carácter de operaciones celebrados en bolsa. Por lo tanto, aquellas enajenaciones de acciones preconcertadas no podrán gozar de dicha exención.*

*A través de Disposición Transitoria se establece que los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley, hubiesen adquirido acciones consideradas como colocadas entre el gran público inversionista y que enajenen dichas acciones con posterioridad a la entrada en vigor de la presente reforma, considerarán como monto original ajustado por acción, para los efectos del artículo 24 de la LISR, el valor promedio que resulte de las últimas veintidós operaciones efectuadas con dichas acciones inmediatas anteriores al 1º de enero de 2002.*

*Si las últimas veintidós operaciones son inhabituales en relación con el comportamiento de las acciones de que se trate, se considerarán los valores observados en los últimos seis meses anteriores.*

*El artículo 134 del RLISR, establece que no se considera que la enajenación de acciones de sociedades de inversión se efectúa en oferta pública cuando se realice a los valores de mercado y se dé la operación de registro en la bolsa de valores. De igual forma, se consideran exentas del pago del impuesto a las ganancias obtenidas por personas físicas en operaciones financieras derivadas de capital referidas al Índice de Precios y Cotizaciones o por operaciones con Títulos opcionales (Warrants) referidos a acciones, siempre que se*

*realicen en la bolsa de valores o en el Mercado Mexicano de Derivados.*

**XXVII.** Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica

del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de esta Ley.

RMF I.3.3.1.16., RMF I.3.3.1.17

**XXVIII.** Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del 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 respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

RISR 135

*Tratándose de ingresos por concepto de derechos de autor, a partir de 2003, se amplió la exención de dos hasta veinte salarios mínimos generales anuales.*

*Conforme al artículo 135 del RLISR, se consideran comprendidos en la fracción que nos ocupa, los ingresos que se obtengan por permitir a terceros la publicación en libros, periódicos o revistas, de fotografías o dibujos por parte de su autor.*

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 XV inciso b), XVI, XVII, XIX inciso c) y XXI 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.

*Los contribuyentes que tributen conforme al capítulo denominado de las actividades empresariales y profesionales no gozarán de ciertas exenciones, respecto de ingresos que estén involucrados en tales actividades. Dichas exenciones limitadas son:*

- a) La enajenación de bienes muebles distintos de las acciones, partes sociales, Títulos valor y de las inversiones.*
- b) Los intereses pagados por instituciones de crédito, Sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como por las sociedades financieras populares.*
- c) Las cantidades que paguen las instituciones de seguros cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas.*
- d) Los donativos distintos de los efectuados entre cónyuges, así como entre ascendientes y descendientes en línea recta.*
- e) Las indemnizaciones por daños que no excedan del valor de mercado del bien de que se trate.*

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 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 XIII, XV inciso a) y XVIII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta Ley, estando obligado a ello.

*Se establece como una obligación para las personas físicas, el declarar los ingresos exentos por viáticos, por enajenación de casa habitación y*

*por herencia o legado, ya que de lo contrario dichos ingresos quedarán gravados para efectos del ISR.*

*Lo anterior tiene como consecuencia que los trabajadores obligados a declarar los citados ingresos deban llevar un estricto control de los mismos, ya que de lo contrario deberán pagar el impuesto por dichos ingresos.*

*El sexto párrafo del artículo 109 de la ley del ISR que enseguida se presenta entró en vigor el 5 de junio de 2009.*

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.

*El séptimo párrafo del artículo 109 de la ley del ISR que enseguida se presenta entró en vigor el 5 de junio de 2009.*

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 XII y XXIII del artículo 31 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.

*Tratándose de las prestaciones de previsión social obtenidas por los trabajadores, se establece un límite de exención equivalente a 7 SMG, conforme al siguiente procedimiento:*

- 1. Se calcula el monto equivalente a 7 SMG, elevado al año.*
- 2. Se determina el monto percibido de sueldos y demás percepciones gravadas en el año.*
- 3. Se determina el monto de ingresos por concepto de prestaciones de previsión social percibidos en el año.*

*Se suman el segundo y tercer conceptos anteriores.*

*Se compara la suma anterior con el monto determinado en el primer punto.*

**Primer caso:** Si la suma de sueldos y prestaciones es inferior o igual al límite establecido, los sueldos quedan gravados y las prestaciones quedan totalmente exentas.

**Segundo caso:** Si la suma de sueldos y prestaciones es superior al límite establecido, los sueldos quedan gravados y del total de las prestaciones se resta una cantidad equivalente a un SMGA, quedando esta parte exenta y el resto de las prestaciones se consideran gravados.

**Tercer caso:** Si el monto de los sueldos y prestaciones es superior al límite establecido, se procede conforme al punto anterior, pero se debe hacer un cálculo adicional, que consiste en sumar a los sueldos gravados una cantidad equivalente a un SMGA; el resultado de la suma se debe comparar otra vez con el límite establecido y si resulta inferior al límite del total de prestaciones de previsión social se deberá considerar como exento, una cantidad tal que sumada a los sueldos gravados, dé como resultado una cantidad igual al límite establecido; obviamente que la cantidad considerada como exenta será superior a un SMGA.

*Cabe advertir que, a partir del ejercicio de 2003 y como una modificación congruente en beneficio de la exención prevista para la previsión social, en los comparativos de la suma de sueldos y previsión social vs. siete veces el SMGA no se consideran las prestaciones que aún siendo de previsión social ya tuvieron una exención en particular como son las jubilaciones, pensiones haberes de retiro etc.; los reembolsos de gastos médicos, dentales hospitalarios, seguros de gastos médicos, seguros de vida y los fondos de ahorro, se afirma que existe congruencia porque como estaba redactada la Ley anterior se diluía la exención particular por la aplicación de una regla general prevista en este par de últimos párrafos de este artículo.*

## CAPÍTULO I

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

#### INGRESOS GRAVABLES

**ARTÍCULO 110.-** 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:

RISR 136, RISR 137, RISR 138-A, RISR 155, RISR 239

*El legislador precisa que como ingresos gravados no solamente los salarios, sino toda prestación derivada 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”.*



*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 VI 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; esta asimilación opera exclusivamente respecto del Impuesto Sobre la Renta.*

- 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 serán deducibles para las sociedades cooperativas de producción, así como para las sociedades y asociaciones civiles, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 29 fracción XI de esta Ley.*

*Los socios de las sociedades de solidaridad social que perciban ingresos por su trabajo personal, pueden optar por asimilarlos a salarios. Lo anterior, con base en lo dispuesto por el artículo 136 del RLISR.*

- 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.

*En términos generales no resulta lógica la asimilación de estos conceptos a salarios (excepto en los casos de honorarios a gerentes generales o administradores únicos), particularmente cuando hay un capítulo específico para ingresos por la prestación de servicios independientes. La retención de Impuesto Sobre la Renta, en los casos en que adicionalmente no haya 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. 177, es decir, el 30 % para el ejercicio de 2010 de conformidad con el Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del ISR para los ejercicios de 2010, 2011 y 2012.*

- 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 120 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 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

#### RISR 138

*Es de llamar la atención el hecho de que, bajo ciertas circunstancias, el legislador pretenda que los ingresos derivados de la prestación de servicios personales independientes reciban el mismo tratamiento que los obtenidos por servicios personales subordinados.*

*De esta disposición puede interpretarse que la apreciación del legislador es en el sentido de que la relativa dependencia económica respecto de un prestatario (percepción de más del 50 % de los ingresos por honorarios), aunada al hecho de prestar los servicios en las instalaciones del mismo, determina que se está ante una relación de dependencia.*

*Es importante destacar que, para estar en este supuesto, deben cumplirse las dos condiciones establecidas, es decir, que más del 50 %*

*de los ingresos por honorarios se obtengan de una sola persona y que los servicios que originen tal percepción se hayan desarrollado en sus instalaciones.*

*De darse los dos supuestos se podría pensar que el legislador trata de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los prestadores de servicio al eliminarles las correspondientes a emisión de comprobantes fiscales, presentación de declaraciones de pago provisional, pago del Impuesto al Valor Agregado y registros contables; en cambio, al prestatario le impone las obligaciones relativas a los pagos de salarios.*

*Se aclara en el artículo 138 del RLISR, que las personas durante el primer año que presten servicios a un prestatario, no estarán obligados a presentarles comunicación alguna; sin embargo, pueden optar por comunicar al prestatario que les efectúe las retenciones correspondientes durante dicho periodo, en lugar de cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 127 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.

RISR 162

*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 toda la responsabilidad que esta Ley establece para los patrones, sin que dichos pagadores de honorarios tengan la menor oportunidad de rechazarla.*

*Con esta medida se procuró incorporar en este capítulo diversos conceptos de ingresos que no quedan comprendidos en el concepto "salario".*

- 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.

RISR 155, RMF I.3.10.4.

- 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.

RISR 138-B, RMF I.3.11.1.

*Con objeto de evitar prácticas que a últimas fechas han adoptado las empresas y, particularmente, las que cotizan sus acciones en bolsa, se establece que se asimilarán a ingresos por sueldos y salarios, los ingresos 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 que las citadas acciones o Títulos valor sean emitidas por el empleador o una de sus partes relacionadas.*

Se estima que estos ingresos 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.

*Cabe señalar que el artículo 137 del RLISR, considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de 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 en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.*

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.

*Respecto de las herramientas e instrumentos de trabajo, consideramos que no sería válido equipararlas o asimilarlas a ingresos en bienes, ya que los mismos son permanentemente propiedad del patrón y su uso se hace exclusivamente en beneficio de éste.*

## **INGRESO EN OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES O TÍTULOS VALOR**

**ARTÍCULO 110-A.** Para los efectos de la fracción VII del artículo 110 de esta Ley, 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.

### **RMF I.3.11.1.**

*El ingreso acumulable será la diferencia entre el valor de mercado que tengan las acciones en el momento de ejercer la acción, y el precio establecido al otorgarse la opción. Con objeto de evitar la retroactividad de la norma, mediante Disposición Transitoria, se establece que para determinar el ingresos acumulable por las opciones que el patrón hubiese otorgado a sus empleados con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, considerarán el valor de mercado que tenían las acciones o Títulos valor al 31 de diciembre de 2004, en sustitución del precio establecido al otorgarse la opción.*

*Es importante señalar que, de acuerdo con esta disposición, se podrá dar 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.*

*Faltó precisar que, en estos supuestos, se deberá considerar como parte del costo de adquisición de las acciones o Títulos valor, el importe que se haya computado como ingreso gravable.*

## **AUTOMÓVILES DE SERVIDORES PÚBLICOS**

**ARTÍCULO 111.-** Cuando los funcionarios de la Federación, de las Entidades Federativas o de los Municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 42, 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.

### **RISR 3-A**

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.

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

*Como anteriormente se menciona, el artículo 106 de esta Ley establece que los ingresos en servicios sólo se gravarán en los casos expresamente previstos por la misma, como es el caso que nos ocupa.*

*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 42, por lo que resulta procedente imputar un ingreso al beneficiario.*

*Ejemplo:*

$$\begin{array}{r}
 \text{Monto Original de la Inversión que exceda al importe que} \\
 \text{se puede deducir} \\
 \\
 X \quad 25 \% \\
 = \quad \text{Resultado} \\
 \quad \quad \text{(Entre) 12} \\
 = \quad \text{Ingreso en servicio mensual} \\
 + \quad \text{Importe no deducible de gastos de reparación y} \\
 \quad \quad \text{mantenimiento} \\
 = \quad \text{TOTAL DE INGRESOS EN SERVICIO}
 \end{array}$$

**IMPUESTO ANUAL DE COMPENSACIONES POR SEPARACIÓN**

**ARTÍCULO 112.-** 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:

RISR 140

- 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.

RISR 139

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 177 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 109, fracción X, en la que se establece una exención parcial sobre tales ingresos, la cual está computada atendiendo al monto del salario mínimo 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 determinado 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 175 a 177 de esta Ley, bajo esta tesitura, entre otros supuestos, no se señala: a) en que parte del procedimiento deben considerarse la deducciones personales a que se refiere al artículo 176 antes mencionado, 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 147 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 109, fracción X, sobre la porción que exceda al monto de la exención, se deberá calcular el impuesto en los términos de la Ley. Lo anterior, lo confirma el artículo 139 del RLISR.*

*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 un par de aspectos relevantes 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.*

## **PAGOS PROVISIONALES DE TRABAJADORES MEDIANTE RETENCIÓN**

**ARTÍCULO 113.-** 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.

RISR 142, RISR 149, RISR 155, RISR 162, RMF I.2.20.4., RMF I.3.11.2., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*No obstante que la redacción de este primer párrafo tiene un sentido general que pretende abarcar a toda persona física o moral, residente o no en el país, por el sólo hecho de efectuar pagos gravados a personas físicas 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 (artículo 117 párrafo final), o bien, por imposibilidad de aplicarla extraterritorialmente (cuando quien paga es un extranjero sin establecimiento, presencia física, o representación en México).*

*El RLISR en su artículo 143 señala el domicilio que debe considerarse para determinar el salario mínimo general.*

*La regla I.3.11.2 señala que para los efectos del artículo 113 de la Ley del ISR, cuando las personas obligadas a efectuar la retención del ISR, paguen en función del trabajo realizado o el cálculo deba hacerse por periodos, podrán efectuar la retención en los términos del citado artículo, o del artículo 144 de su Reglamento, al resultado de dicho procedimiento se le aplicarán las tarifas correspondientes del Anexo 8.*

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

RISR 141, RISR 144, RISR 145, RISR 146, RISR 147, RISR 148

<b>Límite Inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota Fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
			%
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	19.94
20,770.30	32,736.83	3,178.30	21.95
32,736.84	En adelante	5,805.20	28.00

*En el Artículo Segundo Fracción I, inciso e) de Disposiciones de Vigencia Temporal se establece que para los efectos del Artículo 113 de la LISR, en lugar de aplicar la tarifa prevista en este artículo, se calculará el impuesto correspondiente aplicando la siguiente:*



<b>TARIFA</b>			
<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota Fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
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	En adelante	6,141.95	30.00

*Esta tarifa es la que se utilizará para el cálculo de retenciones de ISR en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, destacando el incremento a la cuota fija de los dos últimos niveles y el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior en los tres últimos niveles, hasta quedar en la tasa máxima del 30 %.*

*El incremento a la tasa máxima de la tarifa corresponde a un ajuste temporal en la misma, ya que a través de estas mismas disposiciones de vigencia temporal señala que la tasa máxima en 2013 será del 29 %, para que a partir de 2014 la tasa máxima que se deberá aplicar será la del 28 %.*

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 pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

#### RISR 142

*El artículo 142 del Reglamento establece las reglas a que se refiere este párrafo.*

*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 %.

RISR 141, RISR 142, RISR 144, RISR 145, RISR 146

*Se mantiene la posibilidad de que éstos deduzcan del Impuesto Sobre la Renta a su cargo, la cantidad que hubieren pagado por el impuesto cedular que, en su caso, las Entidades Federativas establezcan a los ingresos por salarios. Además, para que los trabajadores puedan realizar esta deducción se impone la obligación a los empleadores de incluir en las constancias que al efecto entreguen a los trabajadores, el impuesto cedular que les hubieren retenido. 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 Consejo Directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios 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 177 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 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. 177, es decir, el 30 % para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, y 2012 de conformidad con el Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del ISR para dichos ejercicios fiscales.*

*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.*

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 112 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 112.*

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.

RMF I.2.1.9., RMF II.2.1.8., RMF II.2.8.5.1., RMF II.3.6.3.

*Las personas que hagan pagos por concepto de sueldos y salarios efectuarán los pagos por concepto de retenciones en forma mensual, mismos que tendrán el carácter de pagos provisionales.*

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 118 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.

**ARTÍCULO 114.-** (Se deroga).

**ARTÍCULO 115.-** (Se deroga).

*Hasta el 31 de diciembre de 2007, para efectuar el cálculo del ISR que correspondía a la prestación de servicios personales subordinados, los patrones tenían que efectuar el cálculo del ISR (Art. 113), y disminuirle el monto del subsidio acreditable (Art. 114) y del Crédito al Salario (Art. 115).. Es importante comentar que anteriormente se tenía que hacer el cálculo de la proporción patronal, misma que representaba el porcentaje de prestaciones gravadas que el patrón pagaba, respecto del total de pagos que realizaba. Esta proporción, insidía en el monto del subsidio acreditable, pues entre mas prestaciones exentas otorgara, menor sería el subsidio que los trabajadores recibirían. Al incorporar en una sola tabla los efectos del subsidio y del ISR, la autoridad tomó como proporción patronal el 85 % sin que existiera una explicación razonable al respecto.*

*Mediante disposiciones transitorias, se contempla la posibilidad de que los patrones que entregaron crédito al salario hasta el 31 de diciembre de 2007, puedan seguir acreditándolo contra el ISR propio y retenido.*

*Mientras que el subsidio acreditable fue incorporado en las tarifas del 113 y 177 de la LISR, el Crédito al Salario fue sustituido por el Subsidio para el Empleo.*

*El Subsidio para el Empleo se ubicó en el Artículo Octavo Transitorio de un decreto independiente a la Ley del ISR, publicado en el D.O.F. de 1 de octubre de 2007.*

*El procedimiento y obligaciones de este Subsidio para el Empleo son similares a las establecidas para el Crédito al Salario.*

*Es conveniente mencionar que en 2009 se dieron a conocer criterios normativos entre los que se encuentra el referente al Subsidio para el Empleo en el que se establece que en los casos en que exista remanente*

*de subsidio para el empleo pagado a los trabajadores que resulte de agotar el esquema de acreditamiento del ISR a cargo o retenido a terceros, será susceptible de devolución.*

## **CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL A CARGO DEL PATRÓN**

**ARTÍCULO 116.-** Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

RISR 143, RISR 239

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 177 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 113 de esta Ley.

RISR 150, RISR 151, RMF I.3.16.1.

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 113 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.

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.

RISR 150

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 118 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.

- 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.

RISR 151

## OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

**ARTÍCULO 117.-** 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.

*Para efectos de la inscripción en el RFC de empleados y de los asimilables a salarios (Honorarios, etc.), deberá observarse lo señalado en las reglas I.2.4.6. y I.2.5.5. de la RMF para 2012.*

- II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 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.

RMF I.3.11.3., RMF II.3.6.3.

*La Regla I.3.11.3. de la R.M.F. 2012 señala que para los efectos de los artículos 117, fracción II y 118, fracción III de la Ley de ISR, los patrones únicamente estarán obligados a proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados en el ejercicio, constancias de remuneraciones cubiertas y del impuesto retenido por concepto de sueldos y salarios cuando las cantidades cubiertas excedan de \$ 400,000.00, o los trabajadores comuniquen por escrito que presentarán la declaración anual, o bien, en los casos en que los trabajadores las soliciten.*

- III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:

RMF II.2.8.2.2., RMF II.2.8.3.2.

- 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.

RISR 151, RISR 238

- 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.

RISR 152

*El Artículo 152 del RISR permite la opción de no presentar declaración para los contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios personales subordinados antes del 31 de diciembre del año, siempre y cuando los ingresos obtenidos por sueldos y salarios no excedan la cantidad de \$ 400,000.00, y no deriven de la prestación de servicios a dos o mas 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 113 de esta Ley.

RMF II.3.6.3.

- e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$ 400,000.00.

*Esta fracción ilustra acerca de los casos en que el trabajador asalariado tiene la obligación de presentar declaración anual, dichos casos se especifican de una manera clara y concisa.*

- 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.

*Es conveniente tomar en cuenta que el Artículo 81 Fracción XXVIII del Código Fiscal de la Federación (CFF), considera como infracción del trabajador el no cumplir la obligación señalada en esta fracción, con una multa prevista en el artículo 82 fracción XXVIII.*

*Además, el Artículo 25 A del CFF establece que cuando los contribuyentes por actos u omisiones propias reciban indebidamente subsidios deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida más actualización y recargos.*

## **OBLIGACIONES DE LOS PATRONES**

**ARTÍCULO 118.-** Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta Ley.

RISR 154

*Se establece esta obligación a efecto de que se informe a las autoridades fiscales a quienes les fue entregada cantidad alguna por concepto de subsidio al empleo; cabe destacar que el incumplimiento de esta obligación pondría en riesgo la deducibilidad del importe de la nómina pagada por los patrones.*

- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 116 de esta Ley.

*El Artículo 151 RISR establece que el patrón no hará el cálculo del impuesto anual cuando los trabajadores se lo comuniquen mediante escrito a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio por el que se va a*

*presentar la declaración, en el que indiquen que presentarán su propia declaración.*

- III. Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas, de retenciones efectuadas y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubieran deducido en el año de calendario de que se trate.

RISR 150, RISR 153, RMF I.2.10.4., RMF I.3.11.3. RMF II.3.6.1.

*La Regla I.3.11.3 de la R.M.F. 2012 señala que para los efectos de los Artículos 117, fracción II y 118, fracción III de la Ley del ISR, los patrones únicamente estarán obligados a proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados en el ejercicio, constancias de remuneraciones cubiertas y del impuesto retenido por concepto de sueldos y salarios cuando las cantidades cubiertas excedan de \$ 400,000.00, o los trabajadores comuniquen por escrito que presentarán la declaración anual, o bien, en los casos en que los trabajadores las soliciten.*

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador, se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la separación.

- IV. Solicitar, en su caso, las constancias 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.

Asimismo, 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. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hayan efectuado dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal. La información contenida en las constancias que se expidan de conformidad con la fracción IV de este artículo se incorporará en la misma declaración.

RISR 154, RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.5.

*La LISR señala la obligatoriedad de presentar la declaración informativa de sueldos y salarios, con la información que establece la propia Ley del ISR y la regla II.2.8.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.*

- VI. 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.

RMF I.2.4.6.

- VII.** Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia 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 109, fracción XIII de esta Ley.
- VIII.** 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 110 de esta Ley, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

*En congruencia con el supuesto de ingreso asimilable a para quienes ejerzan esta opción,, se obliga a los patrones presentar declaración informativa ante las autoridades fiscales, respecto de los trabajadores que la ejercieron. Esto como una medida eminentemente fiscalizadora.*

**IX.** (Derogada)

En los casos en que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, así como cuando una sociedad desaparezca con motivo de una escisión o fusión, la declaración que debe presentarse conforme a lo previsto en la fracción V de este artículo, se efectuará dentro del mes siguiente a aquél en el que se termine anticipadamente el ejercicio.

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas en este artículo y en el siguiente, los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros.

RMF II.3.6.3.

*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.*

**ARTÍCULO 119.-** (Derogado).

## **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 120.-** 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.

RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.6., RMF I.3.10.4.



*El primer párrafo de este artículo rompe con la estructura de los demás capítulos de este Título, ya que en cada uno de ellos, en primer lugar, se define el ingreso a que se refiere el capítulo de que se trate, y en este capítulo, primero se parte de los sujetos gravados para definir los ingresos.*

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.  
LISR 109 FXXVII, RISR 155, RISR 239, RMF I.3.2.13.
- 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.

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.

*Esta regla evita que se apliquen las disposiciones relativas a la sociedad conyugal, sólo para efectos fiscales.*

**SUBSIDIOS EN MATERIA FORESTAL.- NO CONSTITUYEN INGRESOS ACUMULABLES EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 120 Y 121 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LO QUE NO EXISTE OBLIGACIÓN DE PAGAR LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDIENTES.** *Conforme a la doctrina, los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En ese contexto, conforme al Acuerdo que establece las Reglas de Operación para el Otorgamiento de Subsidios del Programa para el desarrollo de plantaciones forestales comerciales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 2001, los subsidios otorgados por el referido programa de reforestación, consisten en una ayuda de carácter predominantemente económica, que tiene como finalidad primordial mejorar el manejo técnico y la conservación de los recursos forestales, fomentar la recuperación de la capacidad productiva de los ecosistemas forestales a través de acciones de restauración y conservación, e impulsar la modernización tecnológica de los procesos de extracción y transformación de los productos forestales maderables y no maderables y el aumento de la productividad y competitividad. Por otra parte, los artículos 120 y 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen que se consideran ingresos gravables con efectos fiscales, los que se obtengan con motivo de la realización de actividades empresariales, comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, y que además de estos ingresos, deberán considerarse ingresos acumulables los que enlistan las fracciones del artículo 121 antes referido. Así, las cantidades que un contribuyente recibe por concepto de subsidios con motivo del Programa Forestal referido,*

*no pueden considerarse un ingreso gravable, en términos de lo dispuesto por el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en razón de que la contribuyente no lo obtuvo con motivo de la realización de sus actividades comerciales silvícolas, es decir, no se trata de un ingreso proveniente de una actividad especulativa o de carácter comercial con el ánimo de obtener un lucro con motivo del desarrollo de su actividad preponderante, sino por el contrario, se trata de un apoyo que si bien es de carácter económico, goza de la naturaleza de un subsidio que le otorga el gobierno federal con la finalidad de conservar los recursos forestales nacionales, según lo establecen las reglas de operación del referido programa. Tampoco puede considerarse como un ingreso derivado de una actividad comercial especulativa con ánimo de lucro, pues es evidente que no lo percibe con el claro afán de obtener algún beneficio derivado inmediatamente de las variaciones en cuanto al precio de la cosa o producto que constituye, directa o indirectamente, el objeto de su actividad, pues en el presente caso, no se tiene la esperanza de recibir beneficios económicos basados en las variantes de los precios de una cosa o producto en el mercado, por el contrario, el subsidio que percibe la contribuyente, goza de una naturaleza jurídica distinta, al tratarse de un apoyo que otorga el gobierno federal con una finalidad evidentemente de tipo no comercial, hacia la preservación de las reservas forestales nacionales, lo cual que se considera de carácter prioritario para el Estado en materia ecológica. (63)*

*Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1003/07-13-01-1.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de mayo de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Héctor Francisco Fernández Cruz.- Secretario: José Edgardo Rodríguez Sarabia.*

## **INGRESOS ACUMULABLES**

**ARTÍCULO 121.-** 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:

*La Ley contiene un listado de ingresos a manera enunciativa mas no limitativa, señalando los momentos de acumulación y la 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.

RISR 163

*Conforme al artículo 163 del RLISR, se considerará que los ingresos son efectivamente percibidos en el momento en que se consuma la prescripción, 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.*

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.

*En el caso de deudas perdonadas cuando el crédito se generó con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 y fue otorgado por el sistema financiero, en el Artículo Segundo Transitorio fracción XLVI de la ley establece el tratamiento fiscal aplicable.*

- 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 cuando éstos se generaron correspondieron a ventas a crédito, mismas que no han sido acumulables para efectos de ISR ni IVA, en virtud de que no han sido cobradas, y este nuevo régimen aplicable a personas físicas sólo considera acumulables los ingresos hasta que los mismos sean efectivamente cobrados, en los términos del artículo 122 en su primer párrafo.*

*Por lo que, cuando una persona moral realiza una operación con una persona física, sólo podrá tomar la deducción respectiva hasta que la persona moral efectivamente pague la operación a la persona física y ésta por consiguiente considere el ingreso acumulable, según lo señala la fracción IX del artículo 31 de la Ley.*

- 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 la fracción XVII del artículo 109 no es aplicable a los ingresos por actividades empresariales.*

- IV. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

RISR 49

- V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

RMF I.13.5.1., RMF I.13.5.2., RMF I.13.5.5., RMF II.13.1.1.

- 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.

**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, y también quedan incluidos los intereses que generen las inversiones de dinero que provenga 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 provienen 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.*

**X.** Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

*Esta regla tiene por objeto neutralizar la deducción que se hubiera tomado o llevarla a su valor real, en lugar de obligar a disminuir la deducción, optando por considerar que este tipo de operaciones son un ingreso, aunque contablemente sean una disminución de las compras o gastos.*

**XI.** La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley; en este último caso, se considerará como ganancia el total del ingreso obtenido en la enajenación.

*Tanto para personas físicas con actividad empresarial y con ingresos por honorarios, la ganancia en la enajenación de activos es el ingreso acumulable.*

*En el caso de que la persona física que enajena el activo esté sujeta al régimen de intermedios, el ingreso acumulable será el ingreso total y no sólo la utilidad, en virtud de que cuando adquirió dicho activo, la persona física, por su régimen fiscal, tuvo derecho a la deducción total, sin sujetarla a depreciación.*

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, 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.

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.

### **CONTRIBUYENTES SUJETOS A UN PROCEDIMIENTO DE CONCURSO**

**ARTÍCULO 121-BIS.** 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.

*Al igual que en el caso de las personas morales, se establece como opción para las personas físicas contribuyentes, sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, el disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme a dicho procedimiento de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir. 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.*

*En el caso de deudas perdonadas cuando el crédito se generó con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 y fue otorgado por el sistema financiero, el Artículo Segundo Transitorio fracción XLVI de la Ley (DOF del 1° de enero de 2002), establece el tratamiento fiscal aplicable; en ese caso, el contribuyente no deberá disminuir de sus pérdidas fiscales la deuda perdonada.*

### **MOMENTO EN QUE SE CONSIDERA PERCIBIDO EL INGRESO**

**ARTÍCULO 122.-** Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

*Habrà que recordar que el momento de acumulación se darà hasta que los ingresos 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.

*Cuando los ingresos se perciban en cheque, se considerarán efectivamente percibidos en la fecha de cobro del mismo o cuando se transmitan a un tercero, excepto cuando dicha transmisión se haga en procuración.*

*Asimismo, se entiende como efectivamente percibido el ingreso 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 121 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.

RISR 163

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.

*Se señala la excepción del momento de acumulación en el caso de ingresos por exportación de bienes, en el supuesto de no haber percibido efectivamente el ingreso en un plazo de doce meses.*

## **DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

**ARTÍCULO 123.-** Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

RISR 156, RISR 158

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

RISR 26, RMF I.2.20.6.

*Se aplica el mismo comentario de la fracción X del artículo 121, sólo que en sentido inverso para neutralizar ingresos.*

- 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.

RISR 242

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los Artículos 21 y 24 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.

RISR 121, RISR 158, RISR 164, RISR 165

*El artículo 164 reglamentario, condiciona a la deducción de cuotas de peaje en carreteras que cuenten con sistemas de identificación automática vehicular o sistemas electrónicos de pago, a que el gasto esté amparado con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación vehicular o de los sistemas electrónicos de pago.*

**IV.** Las inversiones.

LISR 37 al 45.

**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.

**VI.** Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

**VII.** Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

*Las Entidades Federativas pueden establecer un impuesto cedular a estas actividades, otorgándosele el tratamiento de deducción autorizada el pago de dicho impuesto local. Esta disposición resulta injusta ya que invariablemente llevará a las personas físicas a causar un gravamen superior al de las personas morales, por lo que debe pugnarse porque el monto del impuesto local se considere acreditable del impuesto federal y no como una simple deducción.*

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 prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de esta Ley.

## **DEDUCCIÓN DE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 124.-** 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 38 de esta Ley.

RISR 66, RISR 67, RISR 68, RISR 69, RISR 156

*Las tasas de deducción de inversiones son las mismas para personas morales y personas físicas, simplemente se hace la remisión al artículo aplicable a las primeras.*

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 123 de esta Ley.

*Para estos contribuyentes procede la deducción de inversiones aun cuando no estén pagadas.*

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, que únicamente presten servicios profesionales y que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubiesen excedido de \$ 1'079,912.43, en lugar de aplicar lo dispuesto en los párrafos precedentes de este artículo, podrán deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de automóviles, terrenos y construcciones, respecto de los cuales se aplicará lo dispuesto en el Título II de esta Ley. La cantidad a que se refiere este párrafo se actualizará en los términos señalados en el último párrafo del artículo 177 de esta Ley.

RISR 3-A, RMF I.3.12.1.1.

*Esta opción, sólo aplica para los contribuyentes que presten servicios profesionales y que además sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de \$ 1,079,912.43, exceptuándose a automóviles, terrenos y construcciones.*

## REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

**ARTÍCULO 125.-** 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 31 anterior.*

**REQUISITOS DE PROCEDENCIA PARA LAS DEDUCCIONES QUE ESTABLECE EL ARTICULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVO.** De los artículos 31 fracción III, 24 y 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén dos presupuestos para que sea procedente la deducción: que la documentación que ampara las deducciones reúna los requisitos fiscales relativos a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien o recibió el servicio de que se trate: que los sujetos que se ubiquen en el supuesto acrediten haber efectuado el pago con cheque nominativo del propio contribuyente. Por tanto, si se exige como presupuesto que el bien adquirido o el servicio de que se trate se pague mediante cheque nominativo, emitido a nombre de la persona que realizó la venta o prestó el servicio, ello, constituye un verdadero imperativo legal en tanto que contiene una obligación, expresa, clara y precisa, no sujeta a interpretación alguna, cuya omisión no sólo da lugar a una infracción sino al rechazo de la deducción, porque se trata de un requisito previsto en la norma cuyo incumplimiento genera la improcedencia de la deducción. (45)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2230/05-13-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 16 de junio de 2006, por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.-Magistrada



Instructora: Erika Elizabeth Ramm González.- Secretaria: Lic. María Antonieta Rodríguez García.

**DEDUCCIÓN DE GASTOS SUPERIORES A \$ 2,000.00, CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2003.- REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.** De la interpretación armónica de lo previsto por los artículos 125 y 31, fracción III del ordenamiento legal referido, se desprende que las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, tienen la posibilidad de realizar deducciones con motivo de diversas erogaciones realizadas en el devenir de su actividad, con la salvedad de que éstas deben ajustarse a múltiples requisitos legales, siendo que tratándose de los pagos cuyo monto exceda de \$ 2,000.00, se prevé de forma categórica que la erogación correspondiente debe llevarse a cabo mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, con las salvedades previstas en la propia ley; lo anterior, constituye un elemento incorporado por el legislador con el fin de mejorar los instrumentos de control sobre la veracidad de las erogaciones realizadas por el contribuyente, a través del sistema financiero en el que quedan registrados dichos pagos, conociéndose con precisión la información tanto del contribuyente que pagó por el bien o servicio, como el prestador correspondiente, en congruencia con los principios tributarios de veracidad y demostrabilidad razonables y en tal medida, constituye una verdadera exigencia legal, de aplicación estricta en términos de lo establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, cuyo incumplimiento, indefectiblemente trae como consecuencia la no viabilidad legal de la deducción de mérito; sin que obste para lo anterior, que el artículo 125, fracción I, del ordenamiento legal en cita, contemple como medio de pago en general el efectivo, ya que el diverso cardinal 31, fracción III, en comento, regula en forma específica los medios de pago tratándose de las erogaciones superiores a \$ 2,000.00, entre las cuales no se encuentra el pago en efectivo. (50)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 954/07-20-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Caribe del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 5 de enero de 2009, por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.-Magistrada Instructora: Nora Yolanda Molina Raygoza.- Secretario: Lic. Edgar Alan Paredes García.

- 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 122 en el que se señala que los ingresos serán acumulables hasta que efectivamente se perciban, este artículo precisa que para que se pueden 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 la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

RISR 159, RMF I.3.3.3.8., RMF II.2.4.1.

*En el artículo 39 del RLISR se establece que, tratándose de comprobantes emitidos durante el mismo ejercicio, en el supuesto de que transcurran más de cuatro meses entre la expedición del comprobante y el pago del mismo mediante cheque, no se aplicará la no deducción del gasto; no será así, si el pago se realiza en diferente ejercicio fiscal, una vez transcurrido el plazo señalado.*

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.

*La correlación a esta regla está en el artículo 124 segundo párrafo y se refiere a las inversiones en activos, 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.
- III. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 124 de esta Ley. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, además deberán cumplirse los requisitos del artículo 45 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 124 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 la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 31 de esta Ley, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

*El segundo párrafo del artículo 125 de la ley del ISR que enseguida se presenta entró en vigor el 5 de junio de 2009.*

Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 31, fracciones III, IV, V, VI, VII, XI, XII, XIV, XV, XVIII, XIX, XX y XXIII de esta Ley.

*La fracción XIX del artículo 31 no permite a las personas morales la posibilidad de deducir los anticipos por la adquisición de mercancía, dado que las personas morales deducen el costo de ventas y no las compras; sin embargo, para las personas físicas deducen compras, por lo que es necesario que permanezca la posibilidad para éstos de deducir los anticipos para la compra de mercancía.*

*Vale la pena recordar que de acuerdo con el artículo 156 del RLISR, cuando en las disposiciones del Capítulo II del Título IV de la Ley, se señale que son aplicables determinados artículos del Título II de la misma Ley, para los efectos de dicho Capítulo son así mismo aplicables los artículos del Reglamento que correspondan a los preceptos referidos del mencionado Título II.*

## **GASTOS E INVERSIONES NO DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 126.-** Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 32 de esta Ley.

RISR 49, RISR 50, RISR 51, RISR 52, RISR 53, RISR 54, RISR 55, RISR 56, RISR 47, RMF I.3.3.1.16., RMF I.3.3.1.17.

## **PAGOS PROVISIONALES**

**ARTÍCULO 127.-** 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.

RISR 155, RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.3., RMF I.2.20.4., RMF I.2.20.9., RMF I.2.20.10., RMF I.2.11.1., RMF I.2.11.2., RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*Esta mecánica permite conocer la Utilidad Fiscal por esta actividad desde la declaración mensual de diciembre, siendo que hasta abril del año siguiente la utilidad fiscal, se adicione a los demás ingresos acumulables de otros capítulos, o bien, sea la base que se determine en la Declaración anual al no realizar otras actividades gravadas en el 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 113 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.

*Esta tarifa será acumulativa para guardar la proporción con la determinación de la base del pago provisional*

*Al derogarse el artículo 114 de la LISR se eliminó el subsidio acreditable y se establecieron nuevas tarifas para el cálculo mensual y anual, las que se integran con un efecto del subsidio anterior del 72 %, por lo que los contribuyentes de este capítulo que venían aplicando el 100 % pagarán un impuesto mayor.*

Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

RISR 135, RISR 219

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 constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 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.

RISR 150, RISR 153, RISR 219

## INGRESOS ESPORÁDICOS

**ARTÍCULO 128.-** 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.

RISR 160, RISR 161, RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*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 160 del RLISR.*

*Por otro lado, el artículo 161 del mismo RLISR, dispone que cuando el contribuyente disponga de un local como establecimiento permanente para prestar servicios profesionales, los ingresos por dichos servicios no se consideraran percibidos esporádicamente, a la vez que establece que por los ingresos esporádicos, los comprobantes podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como que dichos comprobantes hayan sido impresos en establecimientos autorizados, siempre que el pago se realice a través de cheque nominativo para abono en su cuenta.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de esta Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.

## ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN COPROPIEDAD

**ARTÍCULO 129.-** 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 130 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 a través de una 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, a través de una copropiedad, no será necesario crear una nueva persona jurídica, sólo*

*bastará que los bienes afectos a la actividad empresarial se compren en copropiedad y los exploten conjuntamente. Sin embargo, tampoco es indispensable que existan bienes tangibles ya que puede afectarse dinero y establecer las bases de operación. A partir de ahí, sin que cada persona física pierda su independencia, se nombrará a un representante común, que no legal, para que sea éste quien cumpla con todas las obligaciones fiscales.*

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- EL REPRESENTANTE DE LA COPROPIEDAD DEBE ENTERAR LOS PAGOS PROVISIONALES TOMANDO COMO BASE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR TODOS LOS COPROPIETARIOS Y NO EN FORMA INDIVIDUAL.** De una interpretación sistemática de los artículos 127 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que el representante de la copropiedad es el obligado a determinar la utilidad fiscal (base del impuesto), así como a enterar los pagos provisionales por cuenta de los demás copropietarios y que éstos se calculan tomando en cuenta la totalidad de los ingresos nominales, por ende, resulta inconcuso que para su cálculo, el representante de la copropiedad debe considerar la totalidad de los ingresos de él y de los demás integrantes de la mencionada figura jurídica y al resultado de las operaciones contenidas en el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (respecto de todos los copropietarios), se le aplicará la tarifa contenida en el diverso 113. Lo anterior cobra sentido si se considera que el ordenamiento jurídico de referencia no contempla una disposición especial que contenga las operaciones aritméticas aplicables para calcular los pagos provisionales tratándose de una copropiedad, luego entonces, si el mismo artículo 129 remite a las normas generales de la Sección (personas físicas con actividad empresarial), además de señalar al representante como el obligado a determinar la utilidad fiscal y al entero de los pagos provisionales por cuenta de los demás, puede concluirse válidamente que para su cálculo deben considerarse la totalidad de los ingresos de la copropiedad y con base en ellos calcular el resultado al que se le aplicará la tarifa prevista en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (25)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1965/06-13-02-7.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 22 de mayo de 2007, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Raúl Guillermo García Apodaca.- Secretario: Lic. Luis Armando Murillo Mercado.

## **DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL**

**ARTÍCULO 130.** Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 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.

RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.4.

*Cuando este artículo se refiere al artículo 177, es con objeto de que la persona física determine la parte acumulable de cada capítulo aplicable a sus ingresos, para así llegar a una base global , a la que*

*habrá de disminuirse con las deducciones personales a que se refiere el artículo 176 y aplicar la tarifa del artículo 177.*

*Con objeto de evitar que el monto de la PTU pagada impacte en la determinación de la base de la PTU de ejercicios siguientes, se manejó como una disminución y no como una deducción.*

*En la fracción II del Artículo Tercero de Disposiciones Transitorias de la LISR para 2005, se establece que la participación en las utilidades de las empresas que se pueden disminuir serán las generadas a partir del 1 de enero de 2005, por lo que la deducción procede a partir del ejercicio de 2006, ya que es en ese año cuando se cubra la PTU en caso de haber.*

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 manifestada en la edición anterior consideramos que la “utilidad fiscal negativa” se convierte en una pérdida fiscal.*

*Para efectos de lo anterior, el Art. 12 RISR, se confirma que, efectivamente cuando la PTU pagada exceda a la utilidad fiscal se considerará pérdida fiscal del ejercicio.*

- 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.

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.*

Las personas físicas que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

*De acuerdo al penúltimo párrafo del Art. 81 de la LISR y al artículo SEGUNDO de disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (DOF del 7 de diciembre de 2009), la tasa del ISR se reduce en un 30.00 %.*

*Siendo la tasa máxima del ISR causado en esta actividad la del 21 %.*

#### **ARTÍCULO 131.-** (Se deroga).

*Con motivo de la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, a partir de enero de 2008 se derogó este artículo, el cual establecía el procedimiento para acreditar el Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto al Activo.*

#### **PARTICIPACIÓN DE LAS UTILIDADES A LOS TRABAJADORES**

**ARTÍCULO 132.-** Para los efectos de las Secciones I y II de este Capítulo, para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de los artículos 120 y 127 fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de conformidad con el artículo 130 de esta Ley.

*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 y, en el caso de contribuyentes intermedios, la depreciación es total. Este artículo no señala excepción*



*alguna en el cálculo de la base para PTU, que sea distinta de la del ISR.*

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.

**PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN LOS ARTICULOS 130 Y 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA CALCULAR SU MONTO, ES ACORDE AL PREVISTO EN EL ARTICULO 10 DEL MISMO ORDENAMIENTO.** De conformidad con el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la utilidad fiscal, en términos del artículo 130 de dicha ley, conforme al cual dicho concepto se determina disminuyendo las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos acumulables, procedimiento idéntico al previsto en el artículo 10 de la propia ley. Esto es, dichos procedimientos son acordes con lo establecido en la Constitución Federal y con lo sostenido por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 48/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, página 6, con el rubro: **“PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTICULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARIA EL ARTICULO 123, APARTADO A, FRACCION IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCION, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ESTE.”**, en cuanto a que para determinar el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades debe tomarse como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que está contenida en el referido artículo 10 bajo el concepto de utilidad fiscal, que se obtiene de restar las deducciones autorizadas al total de ingresos.

*Amparo directo en revisión 269/2004. Agroindustrial Tequilera García Otegui, S.A. de C.V. 3 de mayo de 2005. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.*

*Amparo en revisión 1919/2004. José Luis Navarro Hernández. 3 de mayo de 2005. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.*

*El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXIV/2005, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil cinco.*

## **OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

**ARTÍCULO 133.-** 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:

RISR 155, RISR 165

*Serán aplicables los comentarios vertidos en la presente obra, correspondientes al artículo 86.*

- 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 que únicamente presten servicios profesionales, llevar un sólo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.

RISR 167, RISR 168, RMF I.13.5.5.

*Es importante tener en cuenta que en el caso de obtener exclusivamente ingresos por actividades profesionales, estos contribuyentes podrán llevar una contabilidad simplificada, salvo que, adicionalmente, realicen actividades empresariales por los que deban tributar conforme a la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley. Lo anterior, conforme a lo dispuesto por el artículo 167 del RLISR.*

Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$ 10'000,000.00, podrán llevar la contabilidad en los términos del artículo 134 fracción I de esta Ley.

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 87 de esta Ley.

- III. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa "Efectos fiscales al pago".

RMF I.13.5.2.

*Esto es en virtud de lo dispuesto por la fracción IX del artículo 31 y X del artículo 172 de la Ley.*

Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.

Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.

- 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.

RISR 91, RISR 166

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 166 del RLISR, los contribuyentes deben levantar un inventario físico total de existencias, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 91 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.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.3.5.2.

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.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.3.5.2.

- VII.** Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII, IX y XIX del artículo 86 de esta Ley.

RISR 86, RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.3., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.3.5.2.

En el caso de que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no tendrán obligación de presentar la información señalada en la fracción VIII del artículo 86 de esta Ley.

- VIII.** Expedir constancias en las 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 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

RMF I.2.10.4.

- 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.
- RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.
- X.** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley.
- RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.
- XI.** Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII 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 215 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.
- XII.** Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, conforme a lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la citada Ley.
- Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceda de \$ 13'000,000.00 podrán aplicar las facilidades administrativas que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de esta Ley.

## SECCIÓN II

### DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

#### SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO

**ARTÍCULO 134.-** Los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$ 4'000,000.00, aplicarán las disposiciones de la Sección I de este Capítulo y podrán estar a lo siguiente:

RMF I.2.1.6., RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.10.4., RMF II.2.8.4.1.,  
RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2., RMF II.3.10.5.

*Este régimen sólo es aplicable para personas físicas que realizan actividades empresariales y no es aplicable para quien percibe honorarios.*

**RENTA. LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31,

fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa; y, por otro, si bien es cierto que es posible que la proporción de la carga tributaria correspondiente a quienes reciben ingresos por la prestación de servicios profesionales sea mayor a la de aquellos que obtienen una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que el trato desigual no se da respecto de la totalidad de los integrantes de estas categorías de contribuyentes, sino que ello sólo acontece cuando los ingresos por actividades empresariales son de una cuantía inferior a determinados montos que la propia ley prevé. Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos.

Amparo en revisión 761/2003. Raúl Javier González Castillo. 30 de marzo de 2004. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Amparo en revisión 2399/2003. Raúl Javier González Castillo. 30 de marzo de 2004. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número LIX/2004, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de dos mil cuatro.

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.

- I. Llevarán un sólo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción II del artículo 133 de esta Ley.

RISR 168

*Cuando los contribuyentes obtengan ingresos en dos o más Entidades Federativas, deberán registrar por separado los ingresos, egresos, inversiones y deducciones, en la proporción que corresponda a la actividad realizada en cada Entidad Federativa. Lo anterior, conforme al artículo 168 del RLISR.*

- II. En lugar de aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 133 de esta Ley, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades.

*Simplificación en la expedición de comprobante por operaciones en parcialidades.*

- III. No aplicar las obligaciones establecidas en las fracciones V, VI, segundo párrafo y XI del artículo 133 de esta Ley.

**OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACION INFORMATIVA DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR SUELDOS Y SALARIOS.- SI LA TIENEN LOS CONTRIBUYENTES PERSONAS FISICAS QUE REALICEN EXCLUSIVAMENTE ACTIVIDADES EMPRESARIALES.** Si bien es cierto, que el artículo 134, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que a los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, no les serán aplicables las obligaciones establecidas en las fracciones V, VI, segundo párrafo y XI del artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no menos cierto es que analizando las anteriores fracciones del dispositivo legal antes indicado, tal disminución de las obligaciones a su cargo no alcanza aquella por la cual se le sanciona, que resulta la de presentar la declaración informativa de retenciones del impuesto sobre la renta por sueldos y salarios respecto al ejercicio de 2003, obligación perfectamente establecida en el artículo 118, fracción V, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Habida cuenta además que la fracción III del artículo 134 y fracción VI, segundo párrafo del artículo 133 del mismo Ordenamiento, no lo exime de la presentación por una vía distinta a medios electrónicos; en esa virtud, al tener activa la obligación de retención de salarios, debe presentar la declaración informativa atendiendo a lo señalado en la instrucción número 6 del formato 30 que se utiliza para esa finalidad "Declaración Informativa Múltiple".

*Juicio No. 273/05-02-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 13 de junio de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Jesús Saldaríá Orozco.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.*

Para los efectos de este artículo, se considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos hubieran representado por lo menos el 90 % del total de sus ingresos acumulables disminuidos de aquéllos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de esta Ley.

*Para determinar los ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales, siempre se deberán excluir los ingresos por salarios.*

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$ 1'750,000.00 sin que en dicho ejercicio excedan de \$ 4'000,000.00, que opten por aplicar el régimen establecido en esta Sección, estarán obligados a tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal. Las operaciones que realicen con el público en general deberán registrarse en dichas máquinas, equipos o sistemas, los que deberán mantenerse en todo tiempo en operación.

RISR 169, RISR 170, RISR 171, RISR 172, RISR 173, RISR 174, RISR 175, RISR 176, RISR 177, RISR 178, RISR 179, RISR 180, RISR 181, RISR 182, RMF I.3.12.2.1.

*Conforme a la R.M.F. para 2012 I.3.12.2.1., quien siempre expida comprobantes con todos los requisitos fiscales y traslade el IVA no estará obligado a utilizar este tipo de máquina.*

*Por otro lado, conviene mencionar que el RLISR, en sus artículos 169 a 182 se refiere a las máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, así como la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, en sus regla II.3.11.1.*

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de máquinas registradoras de comprobación fiscal así como de los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de esta Ley. En todo caso, los fabricantes e importadores de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán conservar la información que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general.

RISR 2

*De acuerdo con el artículo 182 del RLISR, la información que deben conservar los fabricantes o importadores de dichas máquinas será la siguiente:*

- *Nombre, denominación o razón social y clave del RFC del adquirente de la máquina.*
- *Marca, modelo, número de serie o licencia de la máquina enajenada.*

- *Domicilio en el que se hubiera entregado, así como equipo en el que se hubiera instalado.*
- *Fecha de enajenación y entrega.*
- *En su caso, fecha en que se hubiera efectuado la reactivación fiscal de la máquina registradora.*
- *Nombre de los técnicos responsables de cada centro de servicio, así como altas y bajas registradas.*

## **ESTIMACIÓN DE INGRESOS POR INICIO DE ACTIVIDADES, COPROPIEDADES**

**ARTÍCULO 135.-** Los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, que inicien actividades, podrán optar por lo dispuesto en el mismo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere dicho artículo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el primer párrafo del citado artículo, 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 ejercer la opción a que se refiere el artículo 134 de esta Ley.

Asimismo, será aplicable la opción a que se refiere el artículo 134 de esta Ley cuando las personas físicas realicen actividades empresariales mediante copropiedad y 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 del artículo citado y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos y 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 mismo artículo.

RISR 123

## **DEDUCCIÓN DE INVERSIONES EN SU TOTALIDAD**

**ARTÍCULO 136.-** Los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, en lugar de aplicar lo dispuesto en el artículo 124 de la misma, deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos, excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, los que deberán deducirse en los términos de la Sección II del Capítulo II del Título II de esta Ley.

RISR 3-A, RISR 66, RISR 67, RISR 68, RISR 69

*Esta es la diferencia básica entre la Sección I y la Sección II; la oportunidad de tomar la deducción total de la inversión sin necesidad de sujetarla a depreciación, excepto tratándose de los cinco activos expresamente señalados, en cuyo caso sí serán aplicables las reglas de la deducción de inversiones.*



Asimismo, los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar las facilidades que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de esta Ley.

RISR 83

## **PAGOS MENSUALES**

**ARTÍCULO 136-BIS.-** Con independencia de lo dispuesto en el artículo 127 de esta Ley, los contribuyentes a que se refiere esta Sección efectuarán pagos mensuales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual obtengan sus ingresos. El pago mensual a que se refiere este artículo, se determinará aplicando la tasa del 5 % al resultado que se obtenga de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 127, para el mes de que se trate una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

RISR 83, RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.3., RMF I.2.20.4., RMF I.2.11.1., RMF I.2.11.2., RMF I.3.12.2.2.,

*Las Entidades Federativas al celebrar el convenio de coordinación con la Federación, para administrar una parte del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a los pagos del impuesto que se realicen mensualmente, aplicando la tasa del 5 % a la base que se obtenga, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127.*

El pago mensual a que se refiere este artículo se podrá acreditar contra el pago provisional determinado en el mismo mes conforme al artículo 127 de esta Ley. En el caso de que el impuesto determinado conforme al citado precepto sea menor al pago mensual que se determine conforme a este artículo, los contribuyentes únicamente enterarán el impuesto que resulte conforme al citado artículo 127 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

*Es importante tomar en cuenta que, cuando el pago provisional calculado, de acuerdo con este artículo es menor que el determinado de conformidad con el artículo 127, sólo se enterará el impuesto en la Entidad Federativa de que se trate, en su caso; además, el pago provisional determinado conforme a este artículo se podrá acreditar con el calculado de acuerdo con el artículo 127, antes citado.*

Para los efectos de este artículo, cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, efectuarán los pagos mensuales a que se refiere este artículo a cada Entidad Federativa en la proporción que representen los ingresos de dicha Entidad Federativa respecto del total de sus ingresos.

Los pagos mensuales a que se refiere este artículo, se deberán enterar en las mismas fechas de pago establecidas en el primer párrafo del artículo 127 de esta Ley.

Los pagos mensuales efectuados conforme a este artículo, también serán acreditables contra el impuesto del ejercicio.

*También cuando se prepare la declaración anual, los pagos efectuados, de acuerdo con este artículo se podrán acreditar contra el impuesto anual.*

*Conforme a la R.M.F. para 2012 I.3.12.2.2., los contribuyentes que obtengan sus ingresos en Entidades Federativas que hayan suscrito el Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, deberán enterar mensualmente el pago provisional, sin hacer la separación a que se refieren los dos primeros párrafos de este artículo, conforme al procedimiento establecido en dicha Regla.*

### SECCIÓN III DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

#### INGRESOS GRAVABLES

**ARTÍCULO 137.-** 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 los términos establecidos en esta Sección, 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 \$ 2'000,000.00.

RMF II.5.1.2., RMF II.5.1.3.

*Esta disposición es aplicable sólo a contribuyentes que realicen operaciones con el público en general y que, por consiguiente, no expidan comprobantes con requisitos fiscales.*

**RENTA. PARA EFECTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES TRATÁNDOSE DE INGRESOS PROVENIENTES DE LA VENTA DE UN INMUEBLE, DEBE ACREDITARSE EL PROVENIENTE DE ESPECULACIÓN COMERCIAL DE ESA OPERACIÓN Y NO DE LA RELATIVA A LA ADQUISICIÓN DEL BIEN POR PARTE DEL VENDEDOR (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2000).** El artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2000, considera ingresos por actividades empresariales para efectos del pago del tributo bajo el régimen de pequeños contribuyentes, a los provenientes de la realización, entre otras, de actividades comerciales. En ese sentido, la realización de actividades empresariales debe entenderse referida a la ejecución de actos de comercio, dentro de los que se encuentra la enajenación de bienes inmuebles cuando se haga con propósito de especulación comercial, en términos del artículo 75, fracción II, del Código de Comercio. Por tanto, si un contribuyente adquiere por herencia un bien de esa naturaleza y lo vende a una empresa que lo adquiere con el propósito de especulación comercial, el impuesto sobre la renta causado por ese ingreso sí puede pagarse bajo el régimen de pequeños contribuyentes, debido a que esa operación se hizo con el propósito de especulación comercial, pues resulta innecesario que se acredite que cuando se adquirió el bien objeto de aquélla, el ahora vendedor haya tenido el propósito de especulación comercial, toda vez que la demostración de este extremo no se exige por el citado artículo 75, fracción II, para conferirle al acto naturaleza comercial.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO TERCER CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 59/2006. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal, del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria. 26 de octubre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Herminio Huerta Díaz. Secretaria: Edelmira Torres Armenta.*

Revisión fiscal 60/2006. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal. 26 de octubre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alvaro Ovalle Alvarez. Secretaria: Lorena Martínez Jiménez.

Revisión fiscal 64/2006. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Aguascalientes, del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria. 21 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alvaro Ovalle Alvarez. Secretaria: Martha Georgina Comte Villalobos.

Revisión fiscal 70/2006. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Aguascalientes. 7 de diciembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Herminio Huerta Díaz. Secretaria: Edelmira Torres Armenta.

Revisión fiscal 71/2006. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Aguascalientes. 25 de enero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Alvaro Ovalle Alvarez. Secretaria: Lorena Martínez Jiménez.

**RENTA. LOS ARTICULOS 137, 138 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE OTORGAN UN TRATO DIFERENCIADO A LAS PERSONAS FISICAS QUE TRIBUTAN EN EL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, DE LAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO O ASIMILADO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005).** La circunstancia de que los citados numerales establezcan disímbolas tasas impositivas para calcular el impuesto a pagar de cada uno de los citados contribuyentes, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se traduce en tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, en virtud de que si bien ambos grupos perciben ingresos por la prestación de servicios (unos de forma subordinada o asimilada, y otros con el público en general), poseen características propias que los distinguen y justifican ese trato diferenciado, entre ellas, que los pequeños contribuyentes tienen como objeto fundamental el lucro mercantil y determinan la base del impuesto considerando todos los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, mientras que las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado no tienen como finalidad primordial la especulación mercantil, y la base gravable la integran sólo con los ingresos acumulables, cuya carga tributaria pueden atemperar disminuyendo los rubros de crédito al salario o de subsidio acreditable; diferencias que evidencian que no pueden tener una misma tasa impositiva.

Amparo en revisión 1393/2005. Jorge Luis Monroy Daguerre y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1657/2005. José Lara Molina y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLVI/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

**REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.- LA ENAJENACION QUE REALIZAN DE UN BIEN EN COPROPIEDAD LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL A UNA EMPRESA QUE TIENE EL PROPOSITO DE ENAJENAR DICHO BIEN, CONSTITUYE UN ACTO DE COMERCIO Y POR ENDE UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL.** Conforme a lo dispuesto en los artículos 107 y 119-M, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2000, en los que se establece

respectivamente que se consideran ingresos por actividades empresariales a los provenientes de las actividades comerciales; señalando el numeral mencionado en segundo término que los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán tributar conforme al régimen de pequeños contribuyentes, siempre y cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y que los ingresos que les correspondan en forma individual por las actividades empresariales que realizan en copropiedad y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido a la cantidad de \$ 2 '986,618.00. Asimismo, el texto del numeral 75 del Código de Comercio que define a los actos de comercio, establece la noción de acto de comercio, definiendo como tales en la fracción II del mismo a las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con el propósito de especulación comercial, por lo que atendiendo a dicha noción de acto de comercio, se desprende que la adquisición de un bien inmueble por herencia y que se encuentra en copropiedad al ser vendido por el copropietario a una empresa que tiene como propósito el enajenar dicho bien, concretiza el supuesto de acto de comercio a que alude el numeral en cita; luego, en términos del numeral apuntado, a los copropietarios de un bien inmueble vendido a una empresa con el ánimo esta última de enajenarlo, concretiza el acto de comercio y por ende la actividad empresarial requerida por el numeral 119-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta para tributar bajo el régimen de pequeños contribuyentes, al reunir los requisitos del numeral apuntado, independientemente de que hubieran adquirido los copropietarios el bien por herencia, ya que el acto de comercio se dio al vender ellos a la empresa que tenía el propósito de vender el bien adquirido. (83)

Juicio Contencioso Administrativo No. 391 /06-08-01-9.- Resuelto por la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el de 6 de julio de 2006, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Mario de la Huerta Portillo.- Secretaria: Lic. María Concepción Aguilar Aréchiga.

**RENTA. LOS ARTICULOS 137, 138 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE OTORGAN UN TRATO DIFERENCIADO A LAS PERSONAS FISICAS QUE TRIBUTAN EN EL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, DE LAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO O ASIMILADO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005).** La circunstancia de que los citados numerales establezcan disímbolas tasas impositivas para calcular el impuesto a pagar de cada uno de los citados contribuyentes, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se traduce en tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, en virtud de que si bien ambos grupos perciben ingresos por la prestación de servicios (unos de forma subordinada o asimilada, y otros con el público en general), poseen características propias que los distinguen y justifican ese trato diferenciado, entre ellas, que los pequeños contribuyentes tienen como objeto fundamental el lucro mercantil y determinan la base del impuesto considerando todos los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, mientras que las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado no tienen como finalidad primordial la especulación mercantil, y la base gravable la integran sólo con los ingresos acumulables, cuya carga tributaria pueden atemperar disminuyendo los rubros de crédito al salario o de subsidio acreditable; diferencias que evidencian que no pueden tener una misma tasa impositiva.

Amparo en revisión 1393/2005. Jorge Luis Monroy Daguerre y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1657/2005. José Lara Molina y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

*El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLVI/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.*

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere este artículo. 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 copropietarios que realicen las actividades empresariales en los términos del primer párrafo de este artículo podrán tributar conforme a esta Sección, cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere este artículo. Los copropietarios a que se refiere este párrafo estarán a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 139 de esta Ley.

RISR 123, RISR 182-B.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, podrán pagar el Impuesto Sobre la Renta en los términos de esta Sección, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en la misma, presenten ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de febrero de cada año, una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior. Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal quedarán liberados de presentar la información a que se refiere este párrafo.

RMF II.2.8.4.2., RMF II.3.6.1., RMF II.5.1.3., RMF I.3.12.3.1

*En caso de que el contribuyente se ubique en una entidad federativa que haya suscrito el convenio de colaboración administrativa en Materia Fiscal y pague de conformidad a lo previsto en ese convenio, no tendrá la obligación de presentar la declaración informativa que se menciona en este párrafo.*

*Es indispensable presentar declaración informativa de ingresos del ejercicio anterior a más tardar el 15 de febrero de cada año.*

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

*En el párrafo en comento se señala que las personas físicas con actividades empresariales no podrán tributar conforme a la Sección del régimen de pequeños contribuyentes cuando obtengan ingresos por*

*concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, así como quienes obtengan más del 30 % de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera; aun cuando en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$ 4'000,000.00. Sin embargo, para quienes obtengan más del 30 % de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera pueden continuar tributando en el régimen intermedio si cumplen con lo dispuesto en el párrafo siguiente de este artículo*

Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20 % al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tasa establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere este párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de esta Ley.

*Subsiste la opción de continuar tributando en este régimen a los comerciantes que rebasen el 30 % de ingresos por venta de mercancía extranjera, siempre que el contribuyente aplique a la utilidad bruta una tasa del 20 % de impuesto, tomando en cuenta que sobre los demás ingresos se pagará el impuesto conforme a esta sección.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán conservar la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera, misma que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán estimar que menos del treinta por ciento de los ingresos del contribuyente provienen de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, cuando observen que la mercancía que se encuentra en el inventario de dicho contribuyente valuado al valor de precio de venta, es de procedencia nacional en el setenta por ciento o más.

Cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente de esta Sección y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con lo dispuesto en esta Sección.

RISR 124

## **BASE Y TASA DE IMPUESTO**

**ARTÍCULO 138.-** Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2 % a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.

*Los 4 salarios mínimos del área geográfica se podrán disminuir de la suma de los ingresos obtenidos en el bimestre al que corresponda el pago, y no a los que se obtengan en un mes, de conformidad a la R.M.F. 2012 I.3.12.3.2. en la que se establece que los contribuyentes de esta Sección deberán realizar los pagos en forma bimestral.*

*Las Entidades Federativas tienen la posibilidad de suscribir con la Federación el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal que los faculta para ejercer las funciones de administración del Impuesto sobre la Renta, tratándose de pequeños contribuyentes. De tal manera que los pequeños contribuyentes de estas entidades pagarán el impuesto aplicando una estimativa sobre los ingresos en lugar de aplicar lo dispuesto en esta Ley.*

Cuando los contribuyentes realicen pagos con una periodicidad distinta a la mensual conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VI del artículo 139 de esta Ley, los ingresos y la disminución que les corresponda en los términos del párrafo anterior, se multiplicarán por el número de meses al que corresponda el pago.

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el Impuesto Sobre la Renta que resulte a cargo del contribuyente.

## **OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

**ARTÍCULO 139.-** Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Presentar ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones el aviso correspondiente. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto.

### **RISR 2**

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial adicionados de 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 la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley o cuando no presente la declaración informativa a que se refiere el cuarto párrafo del citado artículo estando obligado a ello, el contribuyente dejará de tributar en los términos de esta Sección y deberá tributar en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, según corresponda, a

partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración informativa, según sea el caso.

*Es conveniente hacer notar que de conformidad a esta fracción si un contribuyente que tributa en este régimen sobrepasa el límite de los ingresos de \$ 2,000,000 en el transcurso del año, debe pagar el impuesto en la Sección I ó II de este Capítulo a partir del mes siguiente al que esto ocurra. Situación que contrasta con el régimen intermedio que al exceder del límite de \$ 4,000,000 puede ubicarse en la Sección I hasta el ejercicio siguiente.*

*Cuando un contribuyente deje de presentar la declaración informativa de ingresos del ejercicio anterior a más tardar el 15 de febrero de cada año, automáticamente saldrá de este régimen, tratándose de pequeños contribuyentes ubicados en Entidades Federativas con las que la Federación tiene celebrado el Convenio de Colaboración en materia fiscal, no les resulta aplicar esta obligación.*

Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma. Tampoco podrán pagar el impuesto conforme a esta Sección, los contribuyentes que hubieran tributado en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, salvo que hubieran tributado en las mencionadas Secciones hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que éstos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubiesen excedido de la cantidad señalada en el primero y segundo párrafos del artículo 137 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, continuarán llevando la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, durante el primer ejercicio en que se ejerza la opción a que se refiere el párrafo anterior. Cuando los ingresos en el primer semestre del ejercicio en el que ejerzan la opción sean superiores a la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley dividida entre dos, dejarán de tributar en términos de esta Sección y pagarán el impuesto conforme a las Secciones I o II, según corresponda, de este Capítulo, debiendo efectuar el entero de los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme a las Secciones mencionadas, con la actualización y recargos correspondientes al impuesto determinado en cada uno de los pagos.

Los contribuyentes a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción que en el primer semestre no rebasen el límite de ingresos a que se refiere el párrafo anterior y obtengan en el ejercicio ingresos superiores a la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley, pagarán el impuesto del ejercicio de acuerdo a lo establecido en las Secciones I o II de este Capítulo, pudiendo acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, los pagos que por el mismo ejercicio, hubieran realizado en los términos de esta Sección. Adicionalmente, deberán



pagar la actualización y recargos correspondientes a la diferencia entre los pagos provisionales que les hubieran correspondido en términos de las Secciones I o II de este Capítulo y los pagos que se hayan efectuado conforme a esta Sección III; en este caso no podrán volver a tributar en esta Sección.

*Este párrafo prevé el caso de que en el mismo ejercicio fiscal un contribuyente rebase el límite, situación en la cual deberá cambiar de régimen fiscal.*

- III. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio cuando el precio sea superior a \$ 2,000.00.
- IV. Llevar un registro de sus ingresos diarios. Tratándose de pequeños contribuyentes ubicados en Entidades Federativas con las que la Federación tiene celebrado el Convenio de Colaboración en materia fiscal, no les resulta aplicar esta obligación.

RISR 182-A

Se considera que los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, cambian su opción para pagar el impuesto en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, cuando expidan uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate.

*El acto de expedir un sólo comprobante que reúna requisitos fiscales, es suficiente para perder el derecho al régimen fiscal.*

También se considera que cambian de opción en los términos del párrafo anterior, los contribuyentes que reciban el pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, cuando en este caso se cumpla alguno de los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, a partir del mes en que se reciba el traspaso de que se trate.

- V. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número o letra.

RMF I.2.20.1., RMF I.2.20.2., RMF I.2.20.3., RMF I.2.20.6.,  
RMF I.2.8.1.2.

En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.

RISR 170

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá liberar de la obligación de expedir dichos comprobantes

tratándose de operaciones menores a \$ 100.00. Tratándose de pequeños contribuyentes ubicados en Entidades Federativas con las que la Federación tiene celebrado el Convenio de Colaboración en materia fiscal, queda liberada esta obligación.

- VI.** Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, declaraciones mensuales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 138 de esta Ley. Los pagos mensuales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.

RMF I.3.12.3.2., RMF I.5.1.3., RMF II.3.7.2.1.

*De conformidad a la R.M.F. 2012 I.3.12.3.2. prevé que los contribuyentes de este Capítulo, en lugar de presentar declaraciones mensuales, deberán hacerlo en forma bimestral, en las que se determinará y pagará el impuesto correspondiente.*

*Al tener los pagos carácter de definitivos, los ingresos no serán acumulables a los demás ingresos del contribuyente, según lo dispone el primer párrafo del artículo 175 de la Ley.*

Los pagos a que se refiere esta fracción, se enterarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto a que se refiere esta Sección. En el caso de que la Entidad Federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o éste se dé

por terminado, los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.7.2.1., RMF II.5.1.3.

*Los pequeños contribuyentes enterarán su impuesto en las oficinas autorizadas de las Entidades Federativas, siempre y cuando éstas tengan un convenio de coordinación con la Federación.*

Para los efectos de esta fracción, cuando los contribuyentes a que se refiere esta Sección tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, enterarán los pagos mensuales en cada Entidad considerando el impuesto que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.

El Servicio de Administración Tributaria y, en su caso, las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en esta Sección, podrán ampliar los periodos de pago, a bimestral, trimestral o semestral, tomando en consideración la rama de actividad o la circunscripción territorial, de los contribuyentes.

RMF I.3.12.3.2., RMF II.3.7.2.1.

*Como ya se comentó, la R.M.F. I.3.12.3.2. prevé que los pagos sean bimestrales.*

Las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en esta Sección, podrán estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo.

**VII.** Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del Impuesto Sobre la Renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en esta Ley y su Reglamento. Esta obligación podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

**VIII.** No realizar actividades a través de fideicomisos.

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de Sección, deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 133 o 134, en su caso, de esta Ley.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO PROCEDE DETERMINACION PRESUNTIVA A PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN TERMINOS DEL ARTICULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 60 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTES EN 2000.-**

*Tratándose de sujetos pasivos de la relación tributaria que contribuyan en el régimen de pequeños contribuyentes, no les resulta aplicable la hipótesis de determinación presuntiva de ingresos cuando omitan registrar sus adquisiciones en la contabilidad, puesto que de conformidad a lo establecido en los ordinales 119-N y 119-Ñ de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año 2000, sólo les imponen la obligación de llevar un registro de ingresos diarios. De ahí que tomando en consideración que las personas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes no se encuentran obligadas a llevar registros contables de los movimientos que realicen por su actividad preponderante, además que calculan el impuesto respectivo, aplicando la tasa que corresponda al total de los ingresos que cobren en el ejercicio, por lo tanto, no existe base para que la autoridad fiscalizadora proceda a la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 62, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Juicio No. 2979/04-03-01-9.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de agosto de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jorge Antonio Camarena Avalos, Primer Secretario de Acuerdos de la Tercera Ponencia de la Sala, actuando en funciones de Magistrado por ausencia temporal del Magistrado Instructor de la Tercera Ponencia. -Secretario: Lic. Sergio Angulo Verduzco.*

**RENTA. CASO EN QUE NO PROCEDE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA A PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (ARTÍCULO 119-Ñ DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2000).**

*De conformidad con el precepto al rubro citado, así como con el dispositivo reglamentario del Código Fiscal de la Federación a que remite dicho artículo, concretamente el numeral 32, las personas que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes y expidan facturas que cumplan con los requisitos que señala el código tributario en mención, no tienen la obligación de llevar una cuenta bancaria o, en caso de tenerla, realizar los registros correspondientes a los movimientos que en ella se efectúen, como sí acontece con los contribuyentes del régimen general de ley, al disponer la fracción II del artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentran obligados a llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de la ley en cita, es decir, conforme a los lineamientos de contabilidad general, realizando todos los registros que respecto de su actividad se*

*generen. De ahí que tomando en consideración que las personas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes no se encuentran obligadas a incluir en sus registros contables los movimientos correspondientes a la cuenta o cuentas bancarias, en caso de tenerla o tenerlas, si los registros de éstas no concuerdan con los asientos contables que en forma simplificada están obligados a llevar, ello no da base para que la autoridad proceda a la determinación presuntiva a que se refiere la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.**

*Amparo directo 7/2003. 18 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Alfonso Álvarez Escoto. Secretario: José Carlos Flores Santana.*

## **REGLAS PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN ESTA SECCIÓN**

**ARTÍCULO 140.-** Los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en los términos de esta Sección u opten por hacerlo en los términos de otra, pagarán el impuesto conforme a las Secciones I o II, según corresponda, de este Capítulo, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a dichas Secciones, aquélla en que se dé dicho supuesto.

Los pagos provisionales que les corresponda efectuar en el primer ejercicio conforme a las Secciones I o II de este Capítulo, según corresponda, cuando hubieran optado por pagar el impuesto en los términos de las mismas, los podrán efectuar aplicando al total de sus ingresos del periodo sin deducción alguna el 1 % o bien, considerando como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante en los términos del artículo 90 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a partir de la fecha en que comiencen a tributar en las Secciones I o II, según corresponda, podrán deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en la presente Sección, siempre y cuando 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 a que se refiere el párrafo anterior, 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 esta Ley 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 las Secciones I o II de este Capítulo, 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 las Secciones I o II de este Capítulo.

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 esta Ley, y que dejen de tributar conforme a esta Sección para hacerlo en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, acumularán dichos ingresos en el mes en que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

*Este artículo establece la reglamentación que los contribuyentes deberán observar cuando dejen de tributar en el régimen de pequeños contribuyentes, a partir del ejercicio de inicio de actividades en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales o, en su caso, en el régimen de intermedios.*

### **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 141.-** Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

RISR 123, RISR 239, RMF I.2.20.1.

- 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.

RISR 18-A

- 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..*

##### **DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

**ARTÍCULO 142.-** Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

RISR 184, RMF I.2.20.6.

- 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.

RISR 121

*De conformidad con el artículo 235 del RISR, para efectos de precisar las reparaciones y adaptaciones que se consideran inversiones deducibles, será aplicable lo dispuesto en el artículo 68 de dicho reglamento.*

- III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. 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 159 de esta Ley.

*Sin duda es 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 172 fracción X de la ley del ISR..*

- IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la 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 173, 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 174 quinto párrafo de la ley del ISR en correlación con el primer párrafo del artículo 37 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.

**RISR 183**

*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.*

*El artículo 183 del RLISR, 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. Ha de recordarse que esta deducción ciega no es aplicable para fines del Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

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 al en que se otorgue dicho uso o goce.

*Es importante tomar en cuenta que cuando el arrendamiento no se conceda por todo el ejercicio, las deducciones a que se refiere este artículo, excepto la inversión en construcciones, se aplicarán únicamente cuando correspondan al periodo por el cual se otorgó el uso o goce temporal del inmueble, o al periodo de tres meses anterior al otorgamiento de dicho uso o goce.*

*Las deducciones deberán reunir los requisitos de los artículos 172 y 174 de esta Ley y no estar en ninguno de los supuestos del artículo 173 del mismo ordenamiento.*

*Uno de los requisitos de las deducciones contenido en el artículo 172 de la ley en comentario, consiste en que estas 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 X 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. Esto con base en el artículo 184 del Reglamento.*

## **PAGOS PROVISIONALES Y RETENCIONES**

**ARTÍCULO 143.-** 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 mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

RISR 123, RISR 185, RISR 186, RISR 187, RMF I.2.15.1., RMF I.2.11.2., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*Es de notarse que de conformidad con este párrafo, la regla general es que los contribuyentes que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, excepto en Fideicomisos,*



*independientemente de tipo de bien inmueble de que se trate, deben realizar sus pagos provisionales en forma mensual; actualmente ya no existe la posibilidad de realizar pagos provisionales en forma trimestral. 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 144 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 127 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 142 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 al mes de que se trate, sin que en este caso sea aplicable el procedimiento acumulativo de ingresos y deducciones que toma en cuenta el periodo desde el inicio del ejercicio hasta el mes a que corresponda el pago provisional, cuyo procedimiento es aplicable a otro tipo de ingresos tales como: actividades empresariales del llamado régimen general (sección I del Capítulo II del Título IV de esta ley), actividades empresariales del régimen intermedio (sección II del Capítulo II del Título IV de esta ley) y servicios profesionales independientes.*

*Precisamente en virtud de esta mecánica de determinación de los pagos provisionales aplicable a los ingresos en comentario, el reglamento de la ley del ISR en su artículo 185 cuarto párrafo, señala 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.*

*La tarifa que a que hace referencia este párrafo, es decir la del tercer párrafo del artículo 127 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 a que corresponda el pago provisional y no en forma acumulativa.*

*Por otra parte, llama la atención la mención que hace este párrafo en el sentido de considerar los ingresos y las deducciones correspondientes al trimestre por el que se efectúa el pago, periodo que no está permitido para ningún tipo de contribuyentes que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes. En este sentido, el reglamento de la ley del ISR en el artículo 185 segundo párrafo contempla una mecánica de deducción por inversiones como si*

*existieran pagos provisionales trimestrales para contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles destinados a casa habitación. Seguramente se trata de un error que implica que este párrafo deba corregido, suprimiendo la mención de “trimestre” por el que se efectúa el pago. Ha de recordarse en ejercicios fiscales anteriores (hasta 2006) si existía la posibilidad de que algunos contribuyentes realizaran pagos provisionales trimestrales.*

*Conviene señalar que el RLISR, en su artículo 185, establece 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.*

*El mismo Reglamento, en su artículo 186, permite a los contribuyentes calcular el último pago provisional, considerando los ingresos y deducciones del año de calendario, aplicando la tarifa contenida en el artículo 177 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 123 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, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales.

#### RMF I.4.3.5.

*Conforme al artículo 187, también del RLISR, los contribuyentes que únicamente perciban ingresos por conceder el uso o goce temporal de inmuebles, durante el primer año de calendario en que perciban dichos ingresos, estarán obligados a presentar las declaraciones de pagos provisionales a partir del periodo en que las rentas pactadas o devengadas excedan de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al periodo de que se trate. Ante la situación de que en un ejercicio fiscal, sea este el primero o los subsecuentes, el monto de ingresos obtenidos no sea superior a diez salarios mínimos*

*generales del Distrito Federal, no se tiene obligación de realizar pagos provisionales de ISR.*

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 constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 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.

RISR 219

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, 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 inmediato anterior.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.5.2.

*Las personas morales deben tomar en cuenta que no sólo existen obligaciones fiscales para ellas, en el Título II de la ley del ISR, relativo precisamente a personas morales, sino que existen regulaciones para ellas en otras secciones de la Ley, tal es el caso de estas obligaciones contenidas en el Título IV en comento.*

## **FIDEICOMISOS**

**ARTÍCULO 144.-** 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.

RMF I.3.13.1.

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.

RMF I.4.3.5., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

La institución fiduciaria proporcionará a más tardar el 31 de enero de cada año a quienes correspondan los rendimientos, constancia de dichos rendimientos, de los pagos provisionales efectuados y de las deducciones, correspondientes al año de calendario anterior; asimismo, presentará ante las oficinas autorizadas a más tardar

el día 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre el nombre, clave de Registro Federal de Contribuyentes, rendimientos, pagos provisionales efectuados y deducciones, relacionados con cada una de las personas a las que les correspondan los rendimientos, durante el mismo periodo.

*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 recibos en términos del artículo siguiente, debiendo presentar además 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.*

## **OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

**ARTÍCULO 145.-** 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, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, cuando obtengan ingresos superiores a \$ 1,500.00 por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en el año de calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción del 35 % a que se refiere el artículo 142 de esta Ley.

RISR 188

*El RLISR en su artículo 188, permite que los contribuyentes, salvo aquéllos que obtengan ingresos por actividades empresariales y tributen conforme a la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley, lleven contabilidad simplificada.*

- III. Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.

RISR 189

*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 189 del RLISR.*

- IV. Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta Ley.
- 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 aquel 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.

**RMF II.2.8.4.2.**

*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 86 fracción XIX, 97 fracción VI y 154 Ter. Aparentemente, se trata de un error del legislador que suponemos deberá corregirse o aclararse.*

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 lo 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 recibos y efectúe los pagos provisionales. Las personas a las que correspondan los rendimientos deberán solicitar a la institución fiduciaria la constancia a que se

refiere el último párrafo del artículo anterior, la que deberán acompañar a su declaración anual.

## **CAPÍTULO IV**

### **DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

#### **INGRESOS GRAVABLES**

**ARTÍCULO 146.-** 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.

RISR 123, RISR 239, RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10., RMF I.3.10.11., RMF I.13.5.4.

*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 la mayoría de los casos no es coincidente con dicho término jurídico, por lo que resulta necesario analizar si la operación que se va a realizar fiscalmente encuadra como 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 XV, XVIII, XXV y XXVI del artículo 109 de la Ley en estudio prevé 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.

*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 147 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 9o. 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.*

## **DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL**

**ARTÍCULO 147.-** Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 148 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

RISR 43, RISR 191, RISR 198, RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10.

*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 perceptor 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, se 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 perceptor 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 191 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 24, 25 y 26 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 177 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 176 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 176, 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.

RMF I.3.14.1.

*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.*

*Pretendiendo subsanar lo comentado en el párrafo que antecede, la autoridad fiscal ha venido incorporando una regla miscelánea la cual para el 2012 es la I.3.14.1.misma que establece que en el caso de que " las personas físicas que no hubieran obtenido ingresos acumulables en cualquiera de los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrán determinar la tasa en términos de la fracción III ,inciso b) segundo párrafo del referido artículo, respecto de los ejercicios en los cuales no obtuvieron ingresos". Sin duda esta situación provocará una grave incertidumbre jurídica a los contribuyentes, ya que quienes hagan caso omiso de la citada regla seguramente tendrán que dilucidar el punto 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 190

*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 190 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**

**ARTÍCULO 148.-** Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

RISR 123, RISR 198

- I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 151 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 191, RISR 195, RISR 196

*De acuerdo con el Art.195 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 196 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 156 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 151 de esta Ley.

RISR 192

*Para el caso de que no se cuente con documentación de las inversiones a que se refiere este párrafo, el Art. 192 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. Asimismo, 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 147 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.

RMF I.3.14.2.

*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 151 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..*

*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 198 del Reglamento de esta Ley.*

*Para determinar el factor de actualización se deben seguir los lineamientos citados en el artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 7-A del Reglamento de la misma.*

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 149 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.

RISR 54, RISR 193

*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 54 y 193 del Reglamento de esta Ley.*

## **PÉRDIDAS EN ENAJENACIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 149.-** 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 194

*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 194 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 (30 %) que estará vigente en el 2010*

*A manera de ilustrar lo antes comentado a continuación se muestra el siguiente ejemplo.*

*Supóngase que un contribuyente sufrió una pérdida de \$ 100,000.00 en el ejercicio 2009 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 2010 será mayor a la que estuvo vigente en el 2009..*

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 177 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 147 establece el procedimiento para determinar la tasa impositiva aplicable a la parte no acumulable de la ganancia, específica 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 147.*

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 54 del Reglamento de esta Ley.*

## **COSTO DE ADQUISICIÓN DE LOS BIENES**

**ARTÍCULO 150.-** 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 152 de esta Ley.

RISR 192, RISR 195, RISR 196

*Es de llamar la atención que sigue sin corregirse la referencia “ al artículo anterior” que sería el artículo 149 que trata sobre la disminución de pérdidas, cuando debe aludirse al artículo 148, 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. 152 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 195 del Reglamento de esta Ley y al 196 del mismo ordenamiento cuando la adquisición fue por prescripción.*

*En el Artículo 196 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**

**ARTÍCULO 151.-** 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:

RMF I.3.20.2.2.

- 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 197

*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 197 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 impliquen inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

RISR 192, RISR 197

*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.

RMF I.3.14.6., RMF I.3.20.2.2.

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 199

*El artículo 199 del Reglamento de esta Ley 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 24 de esta Ley; en el caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión a que se refieren los artículos 103 y 104 del citado ordenamiento, se estará a lo dispuesto por dichos preceptos.*

*Este quinto párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

**Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 24 de esta Ley; en el caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión a que se refiere el artículo 103 del citado ordenamiento, se estará a lo dispuesto por dicho precepto.**

*Este quinto párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **BIENES ADQUIRIDOS POR HERENCIA LEGADO O DONACIÓN**

**ARTÍCULO 152.-** 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 195, RISR 200

*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 200 del Reglamento de esta Ley 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 25 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**

**ARTÍCULO 153.-** 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 escriture 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.

RMF I.3.2.14.

## **PAGO PROVISIONAL DE IMPUESTO**

**ARTÍCULO 154.-** 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 191, RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

*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 113 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.

RMF I.3.14.4.

*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. Dichos fedatarios, 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 201, RISR 202, RISR 203, RISR 208, RMF I.3.14.3., RMF I.3.14.5., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.6.

*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; para tal efecto, en la regla I.3.14.5. de la RMF 2012 se establece que los fedatarios públicos*

*acreditarán que cumplieron con la obligación de entregar al contribuyente la información relativa a la determinación del cálculo del ISR, siempre que para ello, conserven el acuse de recibo del documento que le hayan entregado al enajenante y que contenga como mínimo los siguientes datos:*

- I.** Nombre y clave del RFC del fedatario.
- II.** Nombre y clave del RFC del contribuyente.
- III.** Precio de enajenación del terreno y de la construcción, desglosando ingresos gravados y exentos.
- IV.** Fecha de enajenación del terreno, señalando día, mes y año.
- V.** Costo del terreno (histórico y actualizado).
- VI.** Fecha de adquisición del terreno (desglosando día, mes y año).
- VII.** Desglose de las deducciones autorizadas, señalando en su caso el día, mes y año; así como el monto histórico y actualizado.
- VIII.** El ISR causado y retenido generado por la enajenación.
- IX.** El escrito deberá contener el procedimiento utilizado para el cálculo de la retención del impuesto.

*Por otra parte, es importante señalar que de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 146 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 esciture 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 201 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 del 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. Cabe aclarar que si el contribuyente tributa en la Sección III del Capítulo II Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, como Pequeño Contribuyente, aún y cuando realice*

*actividad empresarial, el notario público tendrá la obligación de efectuar la retención del impuesto respectivo cuando se trate de la enajenación de un bien inmueble. Sin duda este último tema, dará de que hablar, ya que a través de una disposición reglamentaria se estaría estableciendo un trato de excepción para quienes realizan actividades empresariales a través del esquema de Pequeños Contribuyentes.*

*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 202 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 203 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.*

*Asimismo, en la regla I.3.14.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se dispone que en los casos de enajenación de inmuebles a plazos consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, únicamente serán responsables solidarios, en los términos del artículo 26, fracción I del Código, del ISR y, en su caso, del IVA, que deban calcular y enterar de conformidad con lo dispuesto en los artículos 154, 154-Bis, 189 de la Ley del ISR y 33 de la Ley del IVA, que corresponda a la parte del precio que ya se hubiera cubierto, el cual se deberá consignar en la escritura pública, regla que en nuestra opinión es incorrecta, toda vez que el fedatario público de conformidad con la LISR, solo está obligado a retener el ISR sobre la ganancia acumulable, con independencia del monto que a la fecha de la escritura esté cobrado; por tanto, la responsabilidad solidaria debiera circunscribirse únicamente al impuesto correspondiente a dicha ganancia.*

*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 103 y 104 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dichos preceptos. En el caso de enajenación de acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 60 de esta Ley.

**Este cuarto párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012**

RISR 204, RISR 218, RMF I.3.14.6.

*El artículo 204 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 quien 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 los causales que impiden al contador público dictaminar la operación de compra venta de acciones que se prevén en el artículo 67 del nuevo Reglamento al Código Fiscal de la Federación publicado el 7 de diciembre del 2009, 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; derivado de la presión ejercida por la profesión organizada, se emitió la regla I.2.18.13, mediante la cual en buena medida corrige el contenido de las fracciones VII, VIII y IX del citado artículo 67. No obstante lo anterior, para efectos de dar mayor certidumbre jurídica a los contribuyentes es necesario que el contenido de la aludida regla se incorpore al propio RCFF.*

*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 comento 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. 204 antes comentado, se pueda llevar a cabo una retención menor en ese tipo de operaciones.*

**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 aquél en que se obtenga el ingreso. Tratándose de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el artículo 103 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dicho precepto. En el caso de enajenación de acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 60 de esta Ley.**

*Este cuarto párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

RISR 204, RISR 218, RMF I.3.14.6.

Cuando el adquirente efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior, dará al enajenante constancia de la misma y éste acompañará una copia de dicha constancia 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; sin embargo, en tratándose de adquisición de vehículos, mediante la regla miscelánea I.3.14.6. para 2012 se libera de la obligación de retener al adquirente, aun cuando el valor del bien exceda a los \$ 227,400, siempre que la diferencia entre el ingreso obtenido en la enajenación del vehículo y el costo comprobado de adquisición de dicho bien determinado y actualizado conforme lo dispone el segundo párrafo del artículo 151 de la Ley que se comenta, no exceda al límite que señala el inciso b) de la fracción XV del artículo 109 (tres veces el salario mínimo general del área geográfica*

*del contribuyente elevado al año). Para que proceda lo anterior, será necesario que el adquirente recabe del enajenante escrito en el que manifieste que no obtiene ingresos por las actividades de honorarios o actividades empresariales, situación que consideramos exagerada en el supuesto de que el vehículo enajenado no estuviera afecto a dichas actividades.*

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 102 de la misma y de aquéllas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la citada 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 octubre de 2011, en la cantidad de \$ 700,000.00.*
- *Otros ingresos acumulables de 2011: \$ 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 151 de la Ley, INPC 100.927 septiembre 11/0.063218 octubre 79)

1,596.4915 (1)

(También puede tomarse la opción de la regla 1.3.14.2. de la Miscelánea en lugar de INPC)

Costo actualizado del terreno y de los gastos de escrituración

\$ 442,228.14

**b. Costo actualizado de la construcción**

Valor de avalúo referido a la fecha de terminación de la construcción

650.00

X

Proporción a considerar, según artículo 192 del Reglamento

80 %

=

Costo histórico de la construcción, para efectos fiscales

520.00

-

Depreciación (3 % por 27 años transcurridos, igual a 81 %)

421.20

Costo histórico neto

98.80

X

1 Factor de actualización (artículo 151 de la Ley, 100.927 septiembre 11/0.375353 noviembre 83)

268.88 (1)

Costo actualizado de la construcción

\$ 26,565.34

**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>	442,228	26,565
<i>Ganancia (pérdida)</i>	(292,228)	523,435
<i>No. de años transcurridos (2)</i>	10	20
<i>Ganancia gravable acumulable (pérdida del ejercicio)</i>	(29,223)	26,172
<i>Ganancia gravable no acumulable</i>	(263,005)	497,263
<i>(Pérdida Ejercicios Pasados)</i>	0	0
<i>Ganancia (pérdida)</i>	\$ (292,228)	\$ 523,435

**Cómputo del impuesto anual sobre ingresos acumulables:**

<i>Ganancia acumulable en enajenación de bienes</i>	\$ 26,172
<i>Otros ingresos acumulables</i>	120,000
<i>Pérdida disminuíble en enajenación de bienes (3)</i>	(29,223)
<i>Neto</i>	116,949
<i>Deducciones personales</i>	5,000
<i>Base del impuesto (A)</i>	111,949
<i>Impuesto sobre ingresos acumulables (4)</i>	\$ 11,003

**Calculo de la tasa efectiva conforme al inciso a) fracción III Art. 147 LISR:**

Ganancia acumulable en enajenación de bienes	\$	26,172
Otros ingresos acumulables		120,000
Pérdida disminuable en enajenación de bienes (3)		(29,223)
Base del impuesto (B)		116,949
Impuesto sobre ingresos acumulables (4)	\$	11,899
Tasa efectiva del ejercicio (12,111/118,132)		10.17 %

**Cómputo del impuesto anual sobre ingresos no acumulables**

Ganancia no acumulable		497,263
		X
Tasa efectiva del ejercicio		10.17%
ISR S/ ganancia no acumulable		50,572
Total ISR del ejercicio		61,575
(50,663 + 11,215)		
Acreditamiento de la pérdida ( * )	( 26,748 )	
( = ) ISR NETO A CARGO		34,827
( * ) Acreditamiento -vía impuestos- de la pérdida:		
Pérdida no deducida	(263,005)	
(278,770 – 27,877 = 250,893)		
		X
Tasa del ejercicio (5)		10.17%
(11,518/ 114,824)		
( = ) Pérdida ISR Teórico	(26,748)	

**A)**

(-) Límite inferior		103,218.01
(=) Excedente		8,730.99
(x) % s/excedente		X 17.92 %
Impuesto Marginal		1,564.59
(+) Cuota Fija		9,438.60
Impuesto sobre ingresos acumulables		11,003

**B)**

(-)	<i>Límite inferior</i>	103,218.01
(=)	<i>Excedente</i>	13,730.99
(x)	<i>% s/excedente</i>	X 17.92 %
	<i>Impuesto Marginal</i>	2,460.59
(+)	<i>Cuota Fija</i>	9,438.60
	<i>Impuesto sobre ingresos acumulables</i>	11,899

*Notas:*

- (1) *En ambos casos resultó más conveniente utilizar los factores conforme a Ley, que conforme a la regla I.3.14.2. de la Resolución Miscelánea para 2011.*
- (2) *En el caso del terreno, los años transcurridos son 31; sin embargo, se toma 10 como máximo atendiendo a lo dispuesto por el artículo 149 fracción I de la Ley. En el caso de la construcción, los años transcurridos son 26; pero se toma 20 como máximo atendiendo a lo dispuesto en el artículo 147, fracción I de la Ley.*
- (3) *No se puede disminuir de ingresos los obtenidos del capítulo I y II de este Título.*
- (4) *Se determinó atendiendo a la tarifa del año de 2011 contenida en el artículo 177 de la LISR.*
- (5) *Se aplicó la tasa del ejercicio, en virtud de que fue más baja en relación a la tasa promedio de los últimos cinco ejercicios.*

**RF/2010 Se reforman tercer y cuarto párrafos**

**IMPUESTO A ENTIDADES FEDERATIVAS**

**ARTÍCULO 154-BIS.** Con independencia de lo dispuesto en el artículo 154 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.

RMF I.3.14.7.

*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 lo 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 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 154 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 154 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 154 de esta Ley.

RMF I.3.14.3., RMF I.3.14.7.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 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 175 de esta Ley.

El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

## **INGRESOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 154 TER.** 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.

RMF II.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 CFF por el incumplimiento de la obligación o de su*

*cumplimiento de manera extemporáneo oscila entre los \$ 98,157.00 y \$ 139,754.00.*

*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 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 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.*

## CAPÍTULO V

### DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES

#### INGRESOS GRAVABLES

**ARTÍCULO 155.-** Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

RISR 239

*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 109 fracción IX de la presente Ley, toda*



*vez que en él se establecen las exenciones en materia de este tipo de ingreso.*

## 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.

### RISR 205

*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 205 del Reglamento de esta Ley, el cual establece que el mismo será el que se determine mediante avalúo referido a la fecha en que la prescripción positiva se hubiera consumado.*

## IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, 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 153, 189 y 190, 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 a fin de 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, se vea obligado al pago de este 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 153 de esta 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 202 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 157 de la Ley.*

## **DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

**ARTÍCULO 156.-** Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar, para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

RISR 206, RISR 207

- 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 así determinar su ingreso acumulable correspondiente, las cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 172 de la presente Ley.*

*Como se podrá observar, única y exclusivamente se podrán efectuar las deducciones expresamente señaladas en el presente artículo, lo cual estaría evitando que si un contribuyente obtuviera un ingreso por concepto de un tesoro y para dicho hallazgo tuvo que incurrir en gastos, los mismos no los podría deducir; lo anterior se considera 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 206 del RLISR.*

*Por último, cabe destacar que de conformidad con el artículo 207 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 el 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 157.-** 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 155 de esta Ley, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

RISR 206, RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.9.1., RMF II.2.9.4.

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. Asimismo, dichos fedatarios, 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.

RISR 208, RMF II.2.8.2.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.8.1.

*En el 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 206 del Reglamento de esta Ley.*

*Por lo que hace al ingreso señalado en la fracción IV del artículo 155, esto es, cuando el valor de avalúo excede en un 10 % al monto de la contraprestación, en la artículo 208 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 éste 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 208 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 158.-** *Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 9o. de esta Ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés.*

RISR 210, RISR 211, RISR 239, RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.7., RMF I.3.15.13, RMF I.13.2.1.

*De manera acertada se remite a la definición que sobre este concepto se establece en el artículo 9, y que, en general, abarca a todos los contribuyentes que reciban intereses conforme a dicha definición, mismos que se deben acumular a los demás ingresos que perciban las personas físicas para determinar el impuesto correspondiente.*

*Es importante destacar que los intereses señalados en la fracción XVI del artículo 109 se consideran exentos.*

*Mediante el artículo 215 del RLISR, se establece que los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos por intereses por depósitos efectuados en el extranjero, por créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero o por créditos o préstamos a residentes en México, para efectos de determinar el Impuesto sobre la Renta del ejercicio, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Capítulo VI del Título IV de la Ley del ISR, podrán aplicar lo dispuesto en el Capítulo IX del Título IV de la misma Ley. Esta disposición reglamentaria pretende subsanar el error que existe en la Ley, toda vez que existen dos capítulos que gravan a los intereses, siendo el capítulo que se comenta*

*y el relativo a los demás ingresos; en nuestra opinión el aplicable es el mencionado en primer término.*

*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 XVII del artículo 109 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:*

*Este artículo establece que, además de considerar como ingresos por intereses los establecidos en el artículo 9 de esta Ley, también 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 amparado en la póliza, también se considerará interés los pagos que efectúen a los asegurados o a sus beneficiarios en los casos de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado; en el supuesto de retiros de seguros de supervivencia, estos serán acumulables cuando no se cumplan los requisitos de la fracción XVII del artículo 109 de esta Ley, que esencialmente establece que el asegurado debe tener 65 años de edad y que hayan transcurrido por lo menos 5 años desde la fecha de contratación del seguro, en el momento en que se pague la indemnización.*

*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.*

*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.*

*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.*

*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.*

RISR 210

*El artículo 210 del RLISR, señala que las instituciones de seguros, en lugar de efectuar la retención en los términos de este artículo podrán efectuarla aplicando una tasa del 20 % sobre los intereses reales.*

*Asimismo, se recomienda remitirse a la regla I.3.15.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, que regula el impuesto sobre los intereses que paguen las instituciones de seguros.*

*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.*

RISR 141-A

*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.*

RISR 141-A

*En adición a lo anteriormente mencionado, se considerarán intereses, los rendimientos de las aportaciones depositadas en las subcuentas de aportaciones voluntarias y de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*

*En este artículo se establece la mecánica que deberán seguir las aseguradoras y las administradoras de fondos para el retiro para determinar el interés real que será la base sobre la que se determinará el impuesto.*

*Este artículo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012(De acuerdo al diferimiento contenido en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**ARTÍCULO 158. Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 9o. de esta Ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés.**

RISR 210, RISR 211, RISR 239

**Se considerarán intereses, para los efectos de este Capítulo, a 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 subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.**

RISR 141-A

**Para los efectos del párrafo anterior, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro calcularán, para cada uno de sus inversionistas, el interés real devengado proveniente de la subcuenta de aportaciones voluntarias o de la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, según corresponda, conforme a los artículos 58-A ó 103-A de esta Ley. Las administradoras de fondos para el retiro deberán realizar la retención del impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a favor de los inversionistas, conforme se establece en el primer párrafo del artículo 58 de la presente Ley.**

**Los inversionistas antes señalados podrán realizar retiros de la subcuenta de aportaciones voluntarias o de la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, sin que ello implique no cumplir con los requisitos de permanencia establecidos en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, siempre que dicho retiro se utilice para cubrir la totalidad del monto del impuesto sobre la renta a que se refiere el párrafo anterior y además se cumplan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.**

*RF/Se reforma el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## ACUMULACIÓN DE LOS INTERESES REALES

**ARTÍCULO 159.-** *Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los intereses reales percibidos en el ejercicio.*

RISR 211, RISR 215, RMF I.3.2.5., RMF I.3.2.18., RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.12.

*Únicamente se consideran exentos los intereses que deriven de:*

- a) Títulos a cargo del gobierno federal o emitidos por sus agentes financieros y por aquellos emitidos a plazos mayores a tres años que hayan sido emitidos con anterioridad al 1° de enero de 2003 y se mantendrán exentos hasta que se rediman, liquiden o se revise la tasa de interés. Como podrá observarse prácticamente ya no títulos exentos, que bastaba con que a partir de 2003 revisaran tasa para que a partir de dicha fecha perdieran su exención, lo que es mas hoy en día hasta los CETES títulos emitidos por el Gobierno Federal están gravados.*
- b) Mismo caso mencionado en el párrafo anterior para operaciones de reporto, considerando el título inmerso en el contrato de reporto.*
- c) De cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuando su saldo promedio diario no exceda de cinco salarios mínimos generales del Distrito Federal, elevados al año.*
- d) Los 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 SMGDF, elevados al año.*

*Los rendimientos reales generados por el excedente se acumulan a los demás ingresos y esta exención se aplica una sola vez, aun cuando se tengan varias cuentas que reúnan el requisito de exención, en cuyo caso las instituciones financieras no efectuarán retención de impuesto.*

*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.*

RMF I.3.2.13.

*La retención que deberá efectuar quien pague los intereses señalados en este párrafo será del 20 % sobre los intereses nominales, según se establece en el artículo 160, primer 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 período de la inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del período. Cuando el cálculo a que se refiere este párrafo se realice por un período inferior a un mes o abarque fracciones de mes, el incremento porcentual del citado índice para dicho período o fracción de mes se considerará en proporción al número de días por el que se efectúa el cálculo.

RISR 209-D, RISR 211-A, RISR 211-B

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.

*Como podrá observarse 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.*

*Se 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 I.3.15.4. RMF 2012) 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. Para los intereses que deriven de inversiones en moneda extranjera, el interés real se deberá determinar incluyendo la ganancia cambiaria (ver regla I.3.15.4. de la RMF para 2012). En este último caso, a las instituciones no les será posible determinar la ganancia cambiaria, por lo que se deberá definir otra alternativa para el cálculo del interés real en caso de inversiones en moneda extranjera.*

Quando 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.

RMF I.3.5.5., RMF I.3.5.12.

*Es común que en inversiones de bajo monto, las tasas de interés que se pactan 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 estén a disposición del contribuyente, lo que suceda primero.

*El RLISR, en su artículo 211 señala que para los efectos del artículo 159 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.*

*El artículo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. (De acuerdo al diferimiento establecido en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

**ARTÍCULO 159.** Son ingresos de este Capítulo, los intereses reales positivos devengados en el ejercicio a través de las instituciones que componen el sistema financiero, las cuales deberán efectuar la retención a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de esta Ley. Esta retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto sobre la renta conforme se señala en dicho artículo 58.

RISR 211, RISR 215, RMF I.3.2.5., RMF I.3.2.18., RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.12.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto determinado conforme a la fracción V del artículo 58-A de esta Ley.

Quando el monto de los intereses reales sea negativo, éste podrá considerarse como pérdida. Esta pérdida multiplicada por la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley dará lugar a un crédito fiscal que las instituciones que componen el sistema financiero podrán acreditar contra las retenciones futuras que deban efectuarle al contribuyente de que se trate conforme al

primer párrafo del artículo 58 de la misma Ley. La parte del crédito fiscal que no se hubiese acreditado en el ejercicio, se podrá aplicar, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo, actualizado conforme al artículo 58-B de esta Ley.

Cuando se cancelen, enajenen totalmente o traspasen totalmente las cuentas o los activos financieros que un contribuyente tenga en una institución integrante del sistema financiero, se podrá utilizar el monto del crédito fiscal pendiente de aplicar en las retenciones futuras que sobre los intereses reales positivos devengados le realice otra institución integrante del sistema financiero al contribuyente. Para ello, la institución que determinó el crédito fiscal deberá entregar constancia al contribuyente y a la institución que vaya a realizar la retención antes señalada, en la que se establezca el mes en el que se originó el crédito fiscal, así como el monto actualizado del crédito fiscal pendiente de aplicar hasta la fecha de la cancelación, enajenación total o traspaso total de las cuentas o de los activos financieros de que se trate.

Las instituciones que componen el sistema financiero serán responsables solidarias por las omisiones en el pago de impuestos en las que pudieran incurrir las personas físicas, cuando la información contenida en las constancias a que se refiere el párrafo anterior sea incorrecta o incompleta.

RMF I.3.15.12.

*RF/Se reforma el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*Como podrá observarse se establece en este artículo, que cuando los intereses reales sean negativos (es decir que la inflación sea mayor al interés nominal), éstos podrán considerarse como pérdida. El crédito será la pérdida determinada por la tasa de impuesto, asimismo, dicho crédito se aplicara contra retenciones futuras del contribuyente y se tendrá un plazo de 10 años para su amortización.*

*La Institución que haya determinado este crédito fiscal emitirá una constancia al cliente y en su caso a la institución en donde el cliente haya traspasado sus títulos continuará aplicando dicho crédito. Adicionalmente las Instituciones que componen el sistema financiero serán responsables solidarias por las omisiones en el pago de impuesto cuando la información de la constancia sea incorrecta.*

## **RETENCIÓN Y ENTERO DE ISR POR INTERESES PAGADOS**

**ARTÍCULO 160.-** Quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 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 159 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20 % sobre los intereses nominales.

RISR 212, RISR 213, RISR 214, RMF I.2.8.3.1., RMF I.3.1.5., RMF I.3.5.2., RMF I.3.5.3., RMF I.3.15.1 RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.10., RMF I.3.15.12., RMF I.3.15.13., RMF I.3.16.2., RMF II.3.5.2.

*La tasa aplicable para determinar la retención para 2012 es del 0.60 % 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 I.3.5.2. de la Resolución Miscelánea para 2012 se aclara que dicha tasa se entenderá que es anual y las instituciones que conforman el sistema financiero podrán aplicar la tasa del 0.00167 % para 2012.*

*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, para atenuar lo anterior, el artículo 213 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, considerarán 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. En este caso, no estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere el artículo 175 de esta Ley.*

*El artículo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. (Derivado del diferimiento establecido en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**ARTÍCULO 160.** Para los efectos de este Capítulo, se consideran ingresos los intereses reales positivos devengados a través de sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero en los términos de esta Ley o los que se deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsa de valores autorizada o en mercados de amplia bursatilidad. El monto de los intereses reales se determinará conforme al artículo 58-A de este ordenamiento, por dichos ingresos se pagará el impuesto sobre la renta de forma mensual aplicando la tasa señalada en el artículo 10 de esta Ley. Este impuesto tendrá el carácter de pago definitivo.

RISR 213, RISR 214, RISR 215, RMF I.2.8.3.1., RMF I.3.1.5., RMF I.3.2.14.,  
RMF I.3.5.2., RMF I.3.5.3., RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.10., RMF I.3.15.12.  
RMF I.3.15.13., RMF I.3.16.2.

**Quando no se hubiese efectuado el pago del impuesto por los intereses reales positivos devengados a que se refiere el párrafo anterior, el impuesto pendiente a declarar por dichos intereses deberá cubrirse con la actualización y recargos previstos en el Código Fiscal de la Federación, hasta la fecha en la que éstos sean pagados.**

**El impuesto sobre la renta por los ingresos por intereses a que se refiere este artículo, se podrá disminuir con un crédito fiscal que se determinará conforme a lo establecido en el artículo 159 de esta Ley por los intereses reales negativos devengados generados a través de las sociedades o títulos antes señalados, siempre que el contribuyente de que se trate se encuentre al corriente con las obligaciones fiscales establecidas en el presente artículo.**

Tratándose de créditos o títulos valor que se consideren incobrables y por los cuales se hubiese pagado el impuesto a que se refiere este artículo, el contribuyente de que se trate podrá considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos o títulos, debiéndose sumar al crédito fiscal determinado conforme al párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente tenga un crédito fiscal pendiente de aplicar derivado de un crédito o título considerado como incobrable, no podrá aplicarse en el futuro dicho crédito contra el impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a su favor.

Se consideran créditos o títulos incobrables, cuando por éstos se consuma el plazo de prescripción que corresponda o cuando exista notoria imposibilidad práctica de cobro. Para estos efectos, se deberá considerar lo establecido en el artículo 31, fracción XVI de esta Ley.

*RF/Se reforma el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

**ARTÍCULO 161.-** *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.*

RMF I.3.16.2.

*Cabe mencionar que la regla I.3.16.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, dispone que las personas físicas que, además de ingresos por intereses, obtengan ingresos de los señalados en otros Capítulos del Título IV de la Ley y se encuentren obligados a presentar la declaración anual, podrán abstenerse de presentar el aviso de aumento de obligaciones fiscales en el RFC por los ingresos por intereses, siempre que se encuentren inscritas en el RFC por esos otros ingresos.*

### **II.** *Presentar declaración anual en los términos de esta Ley.*

RMF I.3.16.2., RMF II.2.8.2.1.

*Se exige de esta obligación:*

- a) Si se perciben únicamente ingresos por intereses reales en un monto inferior a \$ 100,000.*
- 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 175 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.*

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.5., RMF II.2.8.4.6.

*Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los contribuyentes no obligados a acumular los intereses a sus demás ingresos en los términos del segundo párrafo del artículo 160 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 59 de esta Ley, aun y cuando no sean instituciones de crédito.*

RMF I.3.15.3., RMF I.3.15.4., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.2.8.4.6., RMF II.3.3.3., RMF II.3.5.2.

*En el artículo 59 se hace referencia a las instituciones que componen el sistema financiero, no sólo a las instituciones de crédito, lo que es un evidente error de referencia. La obligación se refiere sólo a la información que se deba proporcionar al SAT no así a las constancias que deban ser proporcionadas por quienes paguen intereses.*

*Este artículo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.*

**ARTÍCULO 161. Quienes obtengan los ingresos a que se refiere este Capítulo, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:**

RMF I.3.10.4.

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.**
- II. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con los ingresos, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 159 de esta Ley, las retenciones y el pago del impuesto correspondiente a sus ingresos por intereses.**

**Quienes paguen los intereses a que se refiere este Capítulo, aun cuando no sean instituciones integrantes del sistema financiero, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere la fracción I del artículo 59 de esta Ley. Asimismo, respecto a las personas a quienes les paguen intereses, les deberán informar mensualmente el monto de los intereses reales devengados, aun cuando éstos sean negativos.**

RMF I.3.15.3., RMF I.3.15.4., RMF I.3.15.12., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.2.8.4.6., RMF II.2.10.2., RMF II.3.3.3., RMF II.3.5.2.

*RF/Se reforma el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## **CAPÍTULO VII**

### **DE LOS INGRESOS POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS**

#### **INGRESOS GRAVABLES**

**ARTÍCULO 162.-** 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.

RISR 239, RMF I.3.10.2.

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.

*Cabe mencionar que para la correcta observancia del presente artículo es importante tomar en consideración lo dispuesto en la fracción XX del artículo 109 de la presente 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 a que se refiere el presente Capítulo sean obtenidos por integrantes de la sociedad conyugal, o bien, de una copropiedad se deberá observar lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley que se comenta*

*Cabe mencionar que el artículo 108 de la Ley del ISR establece que los ingresos recibidos en copropiedad o en sociedad conyugal, se deben repartir entre los integrantes respectivos; dicha disposición es aplicable como regla general al Título IV en su totalidad, y la regla de excepción para no distribuir los ingresos acumulables entre los integrantes de una copropiedad o una sociedad conyugal se encuentra expresamente establecida en algunos los capítulos específicos, tal es el caso de los ingresos por sueldos y salarios (artículo 110 segundo párrafo de la ley del ISR), actividades empresariales, honorarios (artículo 120 cuarto párrafo de la Ley del LISR)*

## **IMPUESTO POR RIFAS, SORTEOS, LOTERÍAS Y CONCURSOS**

**ARTÍCULO 163.-** 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 %.

RMF I.3.10.2.

*Resulta criticable que en los casos en que alguna Entidad Federativa grave los premios obtenidos con una tasa superior al 6 %, al contribuyente se le grave con un ISR del 21 % en lugar del 1 %. Es entendible que esta disposición pretende que las Entidades Federativas no establezcan impuestos a los premios con una tasa superior al 6 %, sin embargo, si dicha Entidad los grava a una tasa mayor al 6 %, el perjudicado es el contribuyente, ya que pagaría una tasa alta a la Entidad Federativa (mayor al 6 %) y además una tasa alta de ISR a la Federación (21 %).*

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.

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 106 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 102 de esta Ley.

#### RISR 216

Las personas físicas que no efectúen la declaración a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 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.

#### RMF I.3.10.2.

*La obligación de acumular o no los ingresos percibidos por los conceptos señalados en el presente Capítulo, está condicionada al cumplimiento de la obligación señalada en el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, es decir, la relativa a informar, en la declaración del ejercicio, sobre la obtención de préstamos, donativos y premios siempre que en lo individual o en su conjunto excedan de \$ 600,000.00.*

*De una interpretación estricta de la norma, sólo se podrá considerar la retención como pago definitivo cuando el contribuyente presente la declaración informativa relativa a que en el ejercicio de que se trate, obtuvo préstamos, premios y donativos por más de \$ 600,000; por su parte, en el caso, en que se obtengan ingresos por premios por cantidades superiores a los \$ 600,000 y no se informe a las autoridades, estrictamente, se deben acumular a los ingresos, los obtenidos por premios, toda vez que no se cumplió con las obligaciones fiscales para evitar la acumulación.*

*En el artículo 216 del Reglamento de esta Ley se establecen los requisitos para que quien pague los ingresos a que se refiere este capítulo no efectúe la retención del impuesto en el caso de que los mismos sean obtenidos por las personas morales a que se refiere el tercer párrafo del artículo que se comenta.*

## **OBLIGACIONES PARA QUIENES ENTREGUEN PREMIOS**

**ARTÍCULO 164.-** 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, constancia de ingreso y de retención del impuesto.

#### RISR 217, RMF I.2.10.4.



*1.2.10.4 RM 2012* Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo que deban expedir constancias o copias en términos de los artículos 86, fracciones III y XIV inciso b); 101, fracción V; 118, fracción III; 133, fracción VIII; 134, primer párrafo; 144, último párrafo y 164, fracción I de la Ley del ISR y 32, fracción V de la Ley del IVA, utilizarán en lugar de las formas oficiales 28, 37 y 37-A del Anexo 1, la impresión de los anexos 1, 2 y 4, según corresponda, que emita para estos efectos el programa para la presentación de la Declaración Informativa Múltiple. Tratándose del Anexo 1 del programa citado, el mismo deberá contener sello y firma del empleador que lo imprime.

- II. Proporcionar, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

*El artículo 217 del reglamento de la Ley del ISR, establece una opción para no expedir constancia de premios pagados e ISR retenido.*

- III. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con las constancias y las retenciones de este impuesto.

- IV. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración en la que proporcionen información sobre el monto de los premios pagados en el año de calendario anterior y de las retenciones efectuadas en dicho año.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5.,  
RMF II.2.15.2., RMF II.3.5.2.

*Tomando en consideración que existe la obligación de que, en algunos casos se acumulen los ingresos percibidos por concepto de premios, congruentemente se establece la obligación de presentar la declaración informativa a que se refiere la fracción IV del presente artículo por parte de quienes pagan dichos premios.*

## **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 165.-** Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, 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 a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la

sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.38893.

RISR 93, RISR 97, RISR 214-A, RMF I.13.2.1.

*El artículo establece la obligación para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos los ingresos a que se refiere este capítulo, lo cual más que tener un fin recaudatorio, busca obtener información acerca del estatus fiscal y la forma en cómo se pudo haber forjado el patrimonio del contribuyente, toda vez que las personas físicas deberán manifestar el monto del dividendo en la declaración correspondiente. Lo anterior se comprueba con el hecho de que el ISR que puede acreditar la persona física que acumule los ingresos por dividendos, es un impuesto hipotético, independientemente de que la sociedad lo haya pagado o no lo haya hecho.*

*Esta obligación, lejos de generar una mayor recaudación, pudiera provocar que las autoridades fiscales le devuelvan el impuesto a los socios o accionistas de una persona moral en la medida que la tasa impositiva de éstos, sea inferior a la pagada por aquélla. Esto se puede considerar un avance de nuestro sistema tributario toda vez que bajo el concepto de “transparencia fiscal” se reconoce que la persona moral es un medio utilizado por los socios o accionistas para obtener los ingresos que generan el pago de impuestos y que la tasa final del impuesto debe ser la que corresponda a los socios o accionistas.*

*Es de destacarse que durante muchos años el ingreso por concepto de dividendos se consideró como no acumulable, ya que estuvo sujeto a una retención del impuesto y, en otros, era opcional su acumulación.*

*Para lograr el efecto mencionado anteriormente, se establece que se debe acumular como parte del ingreso, el impuesto pagado por la sociedad o sea el ISR corporativo, mismo que también se podrá acreditar en la determinación del impuesto anual de la persona física; para tales efectos debe aplicarse el factor de 1.4286, conocido como de piramidación.*

*En el caso de que la tasa de impuesto de los socios o accionistas que perciben el dividendo sea inferior a la del impuesto corporativo, les resultará un saldo a favor, tal y como se demuestra a continuación:*

<i>Dividendo acumulable<sup>2</sup></i>	<i>2'857,200</i>
<i>ISR tarifa 177</i>	<i>813,010</i>
<i>Impuesto acreditable</i>	<i>857,200</i>
<i>Saldo a favor</i>	<i>44,189</i>

<sup>2</sup> *Es el resultado de sumar al dividendo de \$ 2,000,000 el impuesto resultante de aplicar la tasa del 30 % a la cantidad que se obtiene de piramidar el dividendo de \$ 2,000,000 por el factor de 1.4286.*

*Adicionalmente, se pudiera dar el caso de que una persona física únicamente percibiera dividendos provenientes del saldo de CUFIN y*

*que dicho impuesto hipotético que no pagó la persona moral ni la persona física, producto de la propia mecánica de la disposición analizada, genere un saldo a favor para el socio o accionista.*

*Es de destacarse que el criterio normativo 75/2009/ISR, de la Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos, Boletín 2009, señala que es viable solicitar, en su caso, la devolución del saldo a favor, derivado del acreditamiento del impuesto sobre la renta, pagado por sociedades que distribuyan dividendos o utilidades, solicitado por persona física que perciba dichos dividendos o utilidades.*

*Por otra parte, cabe señalar que en el artículo en comento no existe disposición alguna respecto del tratamiento de los dividendos pagados por contribuyentes con tasas de ISR reducidas como pudieran ser aquellos que se dedican exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.*

*En este sentido, el criterio normativo 77/2009/ISR, de la Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos, Boletín 2009, señala que para calcular el impuesto pagado por la sociedad, aplicarán la tasa y el factor señalado en el artículo 165 de la LISR vigente en el ejercicio por el cual se realice la distribución de los dividendos, lo anterior no obstante que dicho dividendo o utilidad pueda provenir de una persona moral que se dedique exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, y dicha persona moral para calcular el impuesto sobre la renta correspondiente a dicho dividendo o utilidad distribuido, haya aplicado el factor reducido que señala el segundo párrafo el artículo 11 de la Ley en comento.*

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.

*Conforme al artículo 97 del RLISR, los ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales que se perciban por medio de un fideicomiso, se considerarán obtenidos directamente de la persona moral que los distribuyó originalmente, y se acumularán en los términos del artículo que nos ocupa, si quien los obtiene es persona física, o se adicionará. A la cuenta de utilidad fiscal neta conforme al artículo 88 de la Ley si se trata de persona moral. Los dividendos o utilidades referidos se considerarán en la proporción que les corresponda a cada uno de los integrantes del fideicomiso.*

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.

*El texto de la fracción I anterior fue reformado a partir del 5 de junio de 2009, conforme al Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el DOF el 4 de junio de 2009.*

*En términos del artículo 85 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el contrato social de las sociedades de responsabilidad limitada podrá estipularse que los socios tengan derecho a percibir intereses no mayores del nueve por ciento anual sobre sus aportaciones, aun cuando no hubiere beneficios; pero solamente, por el período de tiempo necesario para la ejecución de los trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones sin que en ningún caso dicho período exceda de tres años.*

*De conformidad con el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en los estatutos de la sociedad se puede establecer que las acciones, durante un periodo que no exceda de tres años, tengan derecho a intereses no mayores del nueve por ciento anual.*

*Esto obedece al hecho de que como al iniciar una empresa no se puede garantizar a los accionistas la obtención de utilidades desde el primer ejercicio, la legislación mercantil les permite a los accionistas que puedan recibir por su inversión de capital en la empresa, intereses por una cantidad que no exceda del nueve por ciento anual.*

*La Ley del Impuesto Sobre la Renta le da a dichos intereses el tratamiento de dividendos, para el perceptor de los mismos, situación que tal vez no sea la más correcta, si partimos de la base de que lo que se está pagando es un interés por un capital aportado y no una utilidad generada en la operación de una sociedad.*

*Además, es importante destacar que tanto en el artículo 85, como en el 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se establece que el monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales.*

**II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:**

*En términos del Criterio normativo 76/2009/ISR, de la Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos, Boletín 2009, se hace referencia a que de acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberán calcular el impuesto que corresponda. Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 165, fracciones II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberá estarse a lo dispuesto a lo señalado en el artículo 11 de la ley en comento*

- 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.

*En virtud de que para efectos fiscales los accionistas se consideran partes relacionadas de la persona moral, los préstamos que la persona moral le efectúe a los accionistas, deberán de cumplir con los requisitos mencionados en los incisos anteriores, con la finalidad de que no se considere un dividendo y se tenga que llevar a cabo el pago del ISR correspondiente de conformidad con el último párrafo del artículo 11 de la LISR.*

- 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.

*Por lo que hace a los conceptos señalados en las Fracciones III a la VI, antes citadas, se puede estar ante un hecho de doble tributación, toda vez que dichos conceptos ya incrementaron la utilidad fiscal de la persona moral causando el impuesto correspondiente, además, al considerarse como dividendos, pudieran causar nuevamente el impuesto establecido en el artículo 11 de la LISR.*

## **CAPÍTULO IX**

### **DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS**

#### **MOMENTO DE ACUMULACIÓN DE OTROS INGRESOS**

**ARTÍCULO 166.-** 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 168, fracción IV y 213 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.

RISR 218, RISR 239

*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 106 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.*

*En tratándose de intereses y ganancia cambiaria provenientes de depósitos realizados en el extranjero, o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero su acumulación procederá conforme se devenguen y los ingresos provenientes de Regímenes Fiscales Preferentes se acumularán conforme a lo que para tal efecto se disponga en el Título II del ordenamiento en análisis, con independencia de que el perceptor del ingreso sea persona física.*

*En el supuesto en que los ingresos se perciban en copropiedad o sociedad conyugal, mediante disposición reglamentaria se establece que éstos corresponderán a cada persona física en la proporción a que tenga derecho y cada uno de ellos estará obligado a presentar sus pagos provisionales y demás declaraciones por la parte de los ingresos que le corresponda.*

*En virtud de que este artículo contiene la misma redacción que el artículo 132 de la anterior Ley, se ha cuestionado sobremanera su validez jurídica al amparo de las conclusiones a que arribó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de inclinarse por la inconstitucionalidad del aludido artículo abrogado al violar el principio de legalidad, sin embargo, es importante señalar que no hay ningún otro precedente que haga pensar que el artículo ahora en vigor pueda correr la misma suerte, máxime que esta resolución fue por mayoría y no de manera unánime.*

*Con objeto de que el lector conozca los argumentos que consideró la Suprema Corte de Justicia de la Nación para llegar a considerar inconstitucional el artículo 132 de la Ley abrogada, a continuación se transcriben éstos:*

SERIE DEBATES

PLENO

MEXICO 1999

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES

Debate Realizado

en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CELBRADA EL LUNES DIECINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMAN: 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 ALEMAN: 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, sí 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 cambiaria 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 efectúe 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; VI) 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, entendiendo 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 del 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 la 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.*
- 3º. Un estado, situación o cualidad de la persona.*
- 4º. La actividad de una persona comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica.*
- 5º. 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 será 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 tienen 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 de 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 e periodos anteriores y posteriores.

Del concepto y elementos anteriores, se puede concluir que la inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley 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 estable 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 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, y a 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.

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 I, que a continuación se transcribe.:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION 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 período 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, y a 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 Strikovsky, 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 Pimentel, 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 NACION**  
**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 132**  
**DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

## **INGRESOS GRAVABLES**

**ARTÍCULO 167.-** 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.  
RISR 215, RISR 221
- 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 6o. de esta Ley.
- 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 95 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 218 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 23 de esta Ley. Para estos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 171 de esta Ley.

RISR 222

- XV.** Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 107 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 XVII del artículo 109 y el artículo 158 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 XVII del artículo 109 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.

RISR 220, RMF I.3.15.7.

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 176 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 176, 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:

RISR 224-A, RISR 231-A, RISR 321-B

- 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 cambiaria provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI (De los Ingresos por Intereses) del presente Título, ha creado 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 215, 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 160 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 (0.60 % para 2010), 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 cambiaria, 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 221 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las*

*personas físicas que obtengan ingresos por intereses y ganancia cambiaria 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 168 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.*

*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 conveniente su eliminación de 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 218 de la Ley que se comenta, por lo que es necesario remitirnos 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 218 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 de la sociedad de inversión de la 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 trascrición 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 218 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, debido a que la ley no las contemplaba; 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 XVII del artículo 109 y el artículo 158 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 109 fracción XVII; 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.*

*En congruencia con lo antes comentado, el artículo 220 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.*



## DETERMINACIÓN DE INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA

**ARTÍCULO 168.-** *Tratándose de ganancia cambiaria y de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a las siguientes Reglas:*

RISR 215, RISR 221.

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**ARTÍCULO 168.** **Tratándose de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a lo siguiente:**

RISR 215, RISR 221

*Este párrafo entrará en vigor a partir de 1 de enero de 2013, (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

- 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.*

*Esta fracción estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.*

- III. **Serán ingresos por intereses los percibidos en efectivo, en bienes o en servicios que provengan de créditos o de préstamos otorgados a residentes en México.**

*Esta fracción entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

- 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.*

*Esta fracción estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.*

**IV. Serán ingresos por intereses los que provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.**

*Esta fracción entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 ((De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**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 159 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.*

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

**El impuesto sobre la renta por los intereses percibidos en los términos de este artículo, se calculará mensualmente conforme éstos se devenguen. Para estos efectos, se consideran ingresos los intereses reales positivos devengados. El monto de los intereses reales devengados se determinará conforme al artículo 58-A de este ordenamiento, por dichos ingresos se pagará el impuesto sobre la renta de forma mensual aplicando la tasa señalada en el artículo 10 de esta Ley. Para los efectos del artículo 58-A de esta Ley, el contribuyente también considerará como retiro cualquier pago en servicios que realice el deudor del crédito o préstamo de que se trate. El impuesto a que se refiere este párrafo tendrá el carácter de pago definitivo.**

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*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.*

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*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.*

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

**El impuesto sobre la renta de los ingresos por intereses a que se refiere este artículo, se podrá disminuir con un crédito fiscal que se determinará conforme a lo establecido en el artículo 159 de esta Ley por los intereses reales negativos devengados generados conforme a este artículo, siempre que el contribuyente se encuentre al corriente con las obligaciones fiscales establecidas en el presente artículo.**

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*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.

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

**Tratándose de créditos o préstamos que se consideren incobrables y por los cuales se hubiese pagado el impuesto a que se refiere este artículo, el contribuyente de que se trate podrá considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos o préstamos, debiéndose sumar al crédito fiscal determinado conforme al párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente tenga un crédito fiscal pendiente de aplicar derivado de un crédito o préstamo considerado como incobrable, no podrá aplicarse en el futuro dicho crédito contra el impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a su favor.**

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*En términos generales por intereses que provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero a partir de 2012, existen cambios relevantes consistentes en:*

*El ISR por los intereses se calculará mensualmente conforme devengado y será definitivo*

*El interés será en términos reales (mecánica de entradas y salidas)*

*El ISR se pagará en forma mensual aplicando la tasa vigente*

*Se podrá disminuir el ISR con el crédito fiscal*

*Si el crédito o préstamo se considera incobrable, el impuesto pagado será crédito fiscal*

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 46 de esta Ley; para los efectos del cálculo del ajuste por inflación a que se refiere dicho precepto no se considerarán las deudas.

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

*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"), específicamente en el artículo 159, 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 46 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 215 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 221 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. La regla I. 3.15.11. de la Resolución Miscelánea*

*Fiscal para 2011 establece que el factor para el inicio ejercicio 2010 es de 0.0336.*

**Lo dispuesto en el párrafo anterior, será también aplicable para los acreedores a que se refiere la fracción II de este artículo, considerando para estos efectos el perdón total o parcial de la deuda, según corresponda.**

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

**Se consideran como créditos o préstamos incobrables, cuando por éstos se consuma el plazo de prescripción que corresponda o cuando exista notoria imposibilidad práctica de cobro. Para estos efectos, se deberá considerar lo establecido en el artículo 31, fracción XVI de esta Ley.**

*Este párrafo entrará en vigor a partir del 1º enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*RF2010 Se reforman el encabezado del primer párrafo, fracciones III y IV, segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto párrafos y se adiciona séptimo párrafo que entrarán en vigor a partir del 1º de enero 2012*

## **PAGOS PROVISIONALES POR GANANCIA CAMBIARIA E INTERESES**

**ARTÍCULO 169.-** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el artículo 168 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 113 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.

RISR 218, RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.9.2., RMF II.2.9.4., RMF II.3.5.2., RMF II.3.10.5.

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 177 de esta Ley.

RMF I.3.15.12.

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 113 de la propia Ley.

*Este artículo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012*

*Por los ingresos por intereses que obtengan las personas físicas deberán realizar dos pagos provisionales semestrales (julio del mismo ejercicio y enero del año siguiente), salvo que los mismos provengan de depósitos efectuados en el extranjero, o de créditos o préstamos*

*otorgados a residentes en el extranjero (fracción IV), situación que nos parece inequitativa, toda vez que por dichos intereses ni siquiera existe retención de impuestos por quien los paga por ser residente en el extranjero.*

*Merece especial análisis la retención que tienen que efectuar las Personas Morales a que se refieren los Títulos II y III de esta Ley por los intereses que paguen a las personas físicas, así como por la ganancia cambiaria que resulte, misma que se determina aplicando al **interés real** la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa del artículo 177, es decir el 30 %. Sin embargo, es importante destacar la inseguridad jurídica en que se encuentran las citadas personas morales, toda vez que la tasa de retención aplicable a los intereses que se contempla en el Capítulo VI (artículo 160) es del 20 % sobre el interés nominal, por lo que invariablemente se deberá solicitar a la persona física que perciba el interés a que capítulo lo afectará ya que de ello dependerá la tasa aplicable.*

*Como se menciona en el párrafo anterior, de ser aplicable la retención conforme a lo dispuesto por el artículo que se comenta, se tienen que hacer los cálculos respectivos para determinar el interés real ya que es este concepto el ingreso acumulable.*

#### **Artículo 169. (Se deroga).**

*RF/2010 Se deroga el artículo; quedará derogado a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

### **PAGOS PROVISIONALES ESPORÁDICOS Y PERIÓDICOS**

**ARTÍCULO 170.-** Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, salvo aquéllos a que se refieren los artículos 168 y 213 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 168 y 213 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 113 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.

RISR 218

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo, salvo aquéllos a que se refiere el artículo 168 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 constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de la propia Ley.

RISR 219, RMF I.3.15.12.

En el supuesto de los ingresos a que se refiere la fracción X del artículo 167 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 177 de la misma sobre el monto del remanente distribuable, el cual enterarán conjuntamente con la declaración señalada en el artículo 113 de esta Ley o, en su caso, en las fechas establecidas para la misma, y proporcionarán a los contribuyentes constancia de la retención.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción XII del artículo 167 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 177 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 218 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.

RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.2.10.2.,  
RMF II.3.5.2.

Cuando las personas que efectúen los pagos a que se refiere la fracción XI del artículo 167 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 167 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 177 de esta Ley; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de la misma y tendrán el carácter de pago definitivo.

RISR 218

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 1.3889. 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 177 de esta Ley.

Cuando las regalías a que se refiere la fracción XVII del artículo 167 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 177 de esta Ley, como pago provisional. Dicha retención deberá enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta Ley. Quien efectúe el pago deberá proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención efectuada.

*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, ya que éstos (los anticipos) se regulan en el artículo 169 del ordenamiento en análisis; 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 219 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 113 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 171.-** Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción XIV del artículo 167 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 22 y 23 de esta Ley, respectivamente.

RMF I.2.1.6., RMF I.2.1.9.

*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 constancia de la retención efectuada 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 113 de esta Ley.*

RMF I.3.8.2., RMF I.3.15.12.

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**Las casas de bolsa o las instituciones de crédito que intervengan en las operaciones financieras derivadas de capital 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 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 constancia de la retención efectuada 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 113 de esta Ley. Tratándose de operaciones financieras derivadas de deuda la retención del impuesto sobre la renta se deberá efectuar conforme al primer párrafo del artículo 58 de esta Ley, pudiendo acreditarse, en su caso, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 159 de la presente Ley.**

RMF I.3.8.2., RMF I.3.15.12.

*Este párrafo entra en vigor a partir de 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*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.*

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

**Cuando existan pérdidas en las operaciones financieras derivadas de capital a las que se refiere el párrafo anterior, éstas podrán ser disminuidas de las ganancias en los meses siguientes que le queden al ejercicio, sin actualización, hasta agotarlas, siempre que no hayan sido disminuidas anteriormente.**

*Este párrafo entra en vigor a partir de 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

*En términos generales existirán cambios no comprensibles para los derivados a partir de 2012, toda vez que no es posible aplicar un régimen de devengado a operaciones que por disposición expresa en la Ley el efecto fiscal o se calcula hasta el vencimiento o cuando se haya pactado liquidaciones parciales se les dará su efecto fiscal, pero no antes con excepción de las derivadas de tipo de cambio que existe en los términos del artículo 22 de la citada Ley un pre-cierre anual. Entre los cambios relevantes están:*

*El esquema es similar a las inversiones en directo, donde aplica la retención sobre interés real, bajo un esquema de entradas y salidas, adicionalmente se contempla un crédito fiscal por las pérdidas obtenidas y el impuestos será definitivo.*

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 23 de esta Ley.*

*Este párrafo estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.*

*El artículo 222 del RLISR, dispone que las personas físicas que obtengan ingresos provenientes de operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio o a una divisa a los CETES, o a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio, estarán a lo dispuesto en el*

*artículo que nos ocupa en lo referente a las retenciones aplicables y a la periodicidad de las declaraciones de dichos ingresos.*

**Las ganancias que obtenga el contribuyente en operaciones financieras derivadas de capital 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 23 de esta Ley, excepto tratándose de aquéllas operaciones financieras derivadas de deuda por las que se hubiese efectuado la retención conforme al primer párrafo del artículo 58 de esta Ley.**

*RF/2010 Se reforman segundo, tercero y sexto párrafos que estarán vigentes a partir del 1º de enero de 2013. (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

## CAPÍTULO X

### DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

#### REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

**ARTÍCULO 172.-** 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 125 que, dicho sea de paso, en dicho artículo se permite efectuar los pagos de las deducciones mediante efectivo.*

*Este artículo 172 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 172, ya que por la naturaleza de los ingresos de los Capítulos III, IV y V, éstos tienen limitados sus conceptos de deducciones autorizadas.*

- 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 174 de la misma. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 44 de esta Ley.

- III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- IV. Estar amparada con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$ 2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado

RISR 35, RISR 189, RISR 223

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 con cheques nominativos, tarjetas de crédito, débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

RISR 35-A, RISR 223-A

Quando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener, en el anverso del mismo, la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta en los que se consigne el pago mediante cheques, traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, tarjeta de crédito, de débito o de servicio, o monedero electrónico, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

*El artículo 223 reglamentario de la LISR, dispone que los comprobantes de las deducciones reúnen requisitos fiscales, cuando hayan sido expedidos de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y con el artículo 189 del mismo Reglamento (comprobantes por arrendamiento), siendo igualmente aplicable lo dispuesto por el artículo 35, también del Reglamento (erogaciones efectuadas por medio de un tercero).*

- V. Que estén debidamente registradas en contabilidad, tratándose de personas obligadas a llevarla.

RISR 224-A, RISR 232

*El artículo 232 del RLISR, 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 concepto 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.

RISR 44, RISR 156

**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 86 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 se cumpla con las obligaciones a que se refieren el artículo 118, fracciones I, II y VI de la misma y 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.** Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

**IX.** 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 de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción IV de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.9.3.

**X.** 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 la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

#### RISR 233

*En su artículo 233, el RLISR aclara cuándo procede 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 46 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 Arrendadores 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.*

- XI.** 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.
- XII.** Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
- XIII.** Que en el caso de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en el que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes o inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.
- El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en el que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.
- XIV.** 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 46 de esta Ley.
- XV.** 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 la documentación comprobatoria. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan alguna de las opciones a que se refiere el último párrafo de la fracción IV de este artículo, el Impuesto al Valor Agregado, además, se deberá anotar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso.
- RISR 37, RISR 234,  
*Se precisa en el artículo 234 del RLISR, que no se requiere el traslado del IVA a la tasa del 0 % en los comprobantes respectivos.*
- XVI.** 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 173.-** Para los efectos de este Capítulo, no serán deducibles:

RMF I.3.2.9.

- 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 al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto empresarial a tasa única ni del impuesto a los depósitos en efectivo, a cargo del contribuyente.

RISR 7

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.

RISR 69

- III. En ningún caso serán deducibles las inversiones o los pagos por el uso o goce temporal de automóviles.

RISR 3-A

- IV. Los donativos y gastos de representación.
- 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 46 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.

RMF I.3.2.14.

- 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 23 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 106 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- 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 215 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 resultan poco aplicables las disposiciones de este artículo 173 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 174.-** 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:

RISR 68, RISR 235, RISR 236, RISR 237

- 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 27 de esta Ley.

El monto de la inversión se determinará de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 37 de esta Ley.

RISR 68, RISR 235

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 penúltimo párrafo del artículo 37 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 68 del RLISR, lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 235 del mismo Reglamento.*

*Por otro lado, los artículos 236 y 237 Reglamentarios de la LISR, permiten, el primero, utilizar por cientos de deducción 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 175.-** 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. Tratándose de los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, la declaración a que se refiere este párrafo se entenderá presentada cuando presenten el dictamen correspondiente en los plazos establecidos por el citado Código.

RISR 123, RISR 238, RISR 239, RISR 245, RMF II.2.8.3.1., RMF II.2.8.3.6.

*Se reformó este primer párrafo en su última parte, señalando que la declaración anual de personas físicas se entenderá como presentada cuando ciertos contribuyentes cumplan con la obligación de presentar su dictamen fiscal según los plazos señalados en el Código, tal es el caso de aquellos que emitan sus comprobantes digitales a través de la página del SAT y estén obligados a dictaminarse, así como aquellos que opten por hacerlo en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.*

*No estarán obligados a 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 160 de esta Ley.*

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

### **Segundo párrafo (Se deroga).**

*Este segundo párrafo quedará derogado a partir del 1 de enero de 2013 (De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012)*

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 \$ 1'500,000.00 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 XIII, XV inciso a) y XVIII del artículo 109 de esta Ley y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 163 de la misma.

RISR 238-A, RISR 238-B

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES Artículo Segundo Fracción LXII (vigente a partir del 1° de enero de 2002).** El monto establecido en el tercer párrafo del artículo 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2002 será de \$ 1'000,000.00 y de \$ 500,000.00 para los ejercicios fiscales de 2003 y los subsecuentes.

*Los contribuyentes no estarán obligados a informar en la declaración anual del ejercicio fiscal que se trate los ingresos obtenidos en dicho ejercicio por concepto de viáticos cuyo monto no exceda de \$ 500,000.00, y la suma total de viáticos percibidos no represente más del 10 % del total de los ingresos que les hubiera pagado el patrón por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, de conformidad con lo previsto en el artículo 238-B del RLISR.*

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, estarán a lo dispuesto en el artículo 117 de esta Ley.

RISR 238

*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.*

*Los ingresos provenientes del “Régimen de Pequeños Contribuyentes”, los 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.*

*Las personas consideradas en el artículo 109 fracción XXVII (actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras) tienen una exención de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica, elevado al año, por lo que debe precisarse si tienen la obligación de presentar declaración anual. La presentación de la declaración anual no implica que se tenga que pagar impuesto alguno, excepto de que obtengan una cantidad superior a los 40 salarios ya referidos.*

*Las Personas Físicas que se ubiquen en el supuesto del artículo 81 (integrantes de un contribuyente de Régimen Simplificado) por disposición expresa de la fracción II, la que paga el Impuesto Sobre la Renta es la Sociedad, en consecuencia, no presentan declaración anual.*

*Especial cuidado merecen las disposiciones del artículo 109 penúltimo párrafo y las del tercer párrafo del artículo 175, ya que condicionan la exención de los ingresos de viáticos, enajenación de casa habitación y los de herencia o legado a que se declaren conjuntamente con los demás ingresos cuando la suma de dichos ingresos supere la cantidad de \$ 500,000 para el ejercicio fiscal 2010 (por Disposición Transitoria la cantidad que se aplica para 2002 fue de \$ 1,000,000 y para 2003 y subsecuentes es de \$ 500,000). La Disposición Transitoria es absurda,*

*ya que propicia que se incremente el número de declaraciones, y por el contrario se redujo el plazo de presentación de las mismas a un sólo mes, el de abril.*

*Dentro del segundo y cuarto párrafos del artículo 175 encontramos que, aunque se tengan ingresos acumulables, no estarán obligadas a presentar la declaración anual las Personas Físicas cuando se den los siguientes supuestos: a) los ingresos por intereses reales no excedan a \$ 100,000 y se les hubiera efectuado retención, y b) se obtengan ingresos del Capítulo I, y siempre y cuando no sean de 2 patrones. En este último caso, la Ley es omisa en cuanto a la acumulación de ingresos por salarios y asimilados a salarios, ya que se puede interpretar que si se presentara el caso de que una Persona Física obtenga ingresos por ambos conceptos y no superaran los \$ 400,000 estaría en el supuesto de no presentar declaración anual. En la Ley anterior (vigente hasta 2001) el monto de ingresos para no presentar declaración anual por parte de los trabajadores era de \$ 2'247,804 (cantidad actualizada), con lo cual se concluye que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta dentro de uno de tantos ejes centrales es fiscalizar a más Personas Físicas y en especial a los empleados.*

*En el artículo 238 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 176 de la Ley.*

*Igualmente en el artículo 239 del propio RLISR se prevé una disposición para el caso de fallecimiento de la Persona Física.*

*La Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 en la regla 1.2.3.1. se otorga el tratamiento para las devoluciones de saldos a favor automáticas en declaración anual.*

## **DEDUCCIONES PERSONALES**

**ARTÍCULO 176.-** 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:

RISR 184, RISR 194, RISR 207

- 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.

RISR 120-A, RISR 240, RISR 245

*El RLISR, en su artículo 240, 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.*

- 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.

RISR 241, RISR 245

*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:

RISR 31, RISR 110, RISR 115, RISR 119-A, RISR 242., RMF I.3.9.8.

- 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.

RMF I.3.9.3.

*Se reforma esta fracción, incluyendo también a los organismos internacionales de los que México sea miembro para efectos de que los contribuyentes puedan deducir los donativos que les hayan otorgado a estas instituciones.*

- b)** A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.
- c)** A las entidades a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.
- d)** A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 97 de la misma Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.
- e)** A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 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.

RISR 110

*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.

RISR 40, RISR 110, RISR 111, RISR 119-A, RMF I.3.9.2., RMF I.3.9.8.

- 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 un millón quinientas mil unidades de inversión. Para estos efectos, se determinarán los intereses reales conforme a lo siguiente:

RISR 224, RISR 224-A, RISR 225, RISR 226, RISR 227, RISR 228, RISR 229, RISR 230, RISR 231, RMF I.3.16.6.

- a) El saldo inicial en unidades de inversión se determinará dividiendo el saldo insoluto del crédito hipotecario de que se trate al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se efectúa la deducción o del monto original del crédito hipotecario, según corresponda, entre el valor de la unidad de inversión del citado 31 de diciembre o del día en el que se otorgó el referido crédito, según se trate.
- b) El saldo final en unidades de inversión se determinará dividiendo el saldo insoluto al 31 de diciembre del ejercicio por el que se efectúa la deducción a la que se refiere esta fracción o de la fecha en la que se hubiese amortizado totalmente el crédito hipotecario, el que sea más reciente, entre el valor de la unidad de inversión del



referido 31 de diciembre o de la fecha en la que se hubiese amortizado totalmente dicho crédito, según se trate.

- c) Al resultado obtenido conforme al inciso inmediato anterior se le sumarán los pagos por amortización de capital, intereses y comisiones, en unidades de inversión, efectuados en el ejercicio fiscal que corresponda.

Los pagos por amortización de capital, intereses y comisiones, en unidades de inversión, se obtendrán, dividiendo el monto de cada uno de dichos conceptos, entre el valor de la unidad de inversión del día en el que éstos se pagaron.

- d) Los intereses reales derivados de créditos hipotecarios se obtendrán de restar al resultado obtenido conforme al primer párrafo del inciso c) inmediato anterior, el resultado determinado conforme al inciso a) de esta fracción. El resultado que se obtenga deberá multiplicarse por el valor de la unidad de inversión del 31 de diciembre del ejercicio por el que se efectúe la deducción conforme a esta fracción o del día en el que se amortiza totalmente el crédito hipotecario, según corresponda.

*Esta fracción se reformó, adicionando los incisos a) al d), de forma tal que ahora describe el procedimiento que se debe seguir para la determinación del límite de las unidades de inversión que sirven como límite para la deducción de los intereses reales pagados por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de casa habitación.*

*Por su parte, el RISR, en sus artículos 224 a 231, 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.

RISR 224-A, RISR 231-A, RMF I.3.16.7.

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 sociedades 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.

RISR 30-B

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.

- 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.

RISR 242-A

*El artículo 242-A 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 legales 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.

RISR 243

*El artículo 243 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 comprobar, mediante documentación que reúna requisitos 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.

RISR 110, RISR 244

*Conforme a lo previsto por el artículo 244 del RLISR, se considera que los comprobantes reúnen requisitos fiscales, cuando han sido expedidos conforme al Código Fiscal de la Federación.*

*El mismo Reglamento, en su artículo 245, 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 apege a su capacidad contributiva.*

*Por lo que hace a la fracción V, se reformó con efectos a partir de 2003 para considerar como deducciones personales, las aportaciones a los planes personales de retiro, aportaciones complementarias de retiro y aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso permanezcan hasta que tenga la edad de 65 años o en los casos de*

*invalidez o incapacidad de la persona física para realizar un trabajo personal remunerado conforme a las leyes de seguridad social.*

*En el caso de gastos médicos, consideramos que se debería eliminar la limitación en el sentido de permitir deducir exclusivamente aquellos que sean erogados con instituciones o personas residentes en el país, ya que lo que se busca con esta disposición es otorgar un beneficio al contribuyente; y no por el hecho de que se haya erogado en el extranjero deja de ser un gasto médico. Además, en muchas ocasiones en el país no se cuenta con los equipos médicos o conocimientos como en otros países y es necesario acudir a ellos. Aquí se presenta una situación inequitativa, ya que si la erogación del gasto médico es por un concepto de los contenidos en el artículo 109 fracción IV, no se requiere que sea erogado en el país. 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 último 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.*

## **CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL**

**ARTÍCULO 177.-** 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 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

RISR 184, RISR 194, RISR 207, RISR 239, RMF I.2.20.4., RMF I.3.16.1.

<b>TARIFA</b>			
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	19.94
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00

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, así como, en su caso, el importe de la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.
- II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6o., 165 y del penúltimo párrafo del artículo 170, 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 113 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.

*Para las Personas Físicas que sean del Capítulo IV de este Título "Enajenación de Bienes" se establece la posibilidad de optar por ejercer lo previsto en el artículo 147 para efectos de calcular el Impuesto Sobre la Renta anual con base en una tasa promedio.*

*Es importante comentar que en 2002 se mencionaba que la actualización de tarifas y tablas se efectuaría en forma semestral; a partir de 2003, la actualización se realizará cuando la inflación exceda del 10 % y se efectuará a partir del mes de enero siguiente. Derivado de que la inflación excedió del 10 % la tabla aplicable para este ejercicio y hasta que exceda del 10 % de la inflación será la siguiente:*

*En el Artículo Segundo Fracción I, inciso f) de Disposiciones de Vigencia Temporal se establece que para los efectos del Artículo 177 de la LISR, en lugar de aplicar la tarifa prevista en este artículo, se calculará el impuesto correspondiente aplicando la siguiente:*

<i>TARIFA</i>			
<i>Límite inferior</i>	<i>Límite Superior</i>	<i>Cuota Fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	%
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	<i>En adelante</i>	73,703.40	30.00

*Esta tarifa es la que se utilizará para el cálculo del ISR de personas físicas durante los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012,*

## **DEROGADO**

**ARTÍCULO 178.-** (Derogado).

## **TÍTULO V**

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

#### **SUJETOS DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 179.-** 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 91, 92, 215 y 216 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.

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 I.3.2.14., RMF I.3.2.17., RMF I.3.2.18.

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.

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el Impuesto al Valor Agregado que traslade en los términos de Ley.

Cuando en los términos de este 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 de 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 se cumpla con los siguientes requisitos:

RISR 248, RMF I.3.17.2., RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5., RMF II.3.9.7., RMF II.3.9.8., RMF II.3.9.9. y RMF II.3.9.10,

- I. Dichos ingresos estén exentos del Impuesto Sobre la Renta en ese país.
- II. Estén registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

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 un año 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 de 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.

RISR 248, RMF I.3.17.1., RFM I.3.17.17 y RMF I.4.2.5.

No será aplicable la exención prevista en el párrafo séptimo 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.

*En este artículo se contienen, por llamarles de alguna manera, las disposiciones generales aplicables al Título V, mismas que tienen por objeto definir quiénes son los sujetos a quienes se aplican las disposiciones del referido Título, así como los ingresos gravado y, la forma en que el ISR es o debe ser pagado a las autoridades fiscales; tales disposiciones generales, se comenian en el mismo orden en el que se establecen en el artículo 179 y a las cuales a continuación nos referimos.*

### **De los sujetos**

*En el primer párrafo del artículo 179 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 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.*

*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, es pertinente 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 91, 92, 215 y 216 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, caso en el cual, el residente en el extranjero tendrá derecho a la devolución del ISR pagado en exceso toda vez que éste se vería disminuido en sus ingresos para efectos fiscales.*

**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 beneficien 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.*

*Consideramos, en general, 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.*

*Consideramos que 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.*

### **g) Impuesto cubierto por cuenta del residente en el extranjero**

*Como quedó apuntado, el artículo 179 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 de los comprendidos en el propio Título V.*

*Consideramos que es clara la intención del legislador, consistente en 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”.*

#### **Momento de causación del impuesto**

*El artículo 6o. 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 179 de la Ley del ISR que se comenta se señala que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR cuando obtengan ingresos, consideramos que 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., puesto 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.*

**Conceptos que no se consideran ingresos**

*En el artículo 179 de la Ley del ISR se establece como una disposición general que, para los efectos del Título V, no se considerará ingreso del residente en el extranjero, el importe del Impuesto al Valor Agregado que dicho residente traslade en los términos de esa Ley.*

*La disposición en comento, no es más que una reiteración, en virtud de que, de no existir, se tendría que llegar necesariamente a la misma conclusión, de conformidad con lo siguiente.*

*En algunos casos, los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional también se encontrarán con que son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA). A partir del 1° de enero de 1999 se incorpora el artículo 1-A de la Ley del IVA que establece la obligación a los contribuyentes de este impuesto de efectuar la retención del impuesto que se les traslade, señalando la fracción III de dicho artículo como obligados a las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.*

**Entero del impuesto causado**

*En el artículo 179 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 179 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. Evidentemente, esta obligación también resulta ser procedente en aquellos casos en que, habiéndose efectuado el pago oportuno, no se hubiese realizado la retención correspondiente.*

*De hecho, baste señalar que en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 6o. del CFF se precisa que, en el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.*

*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 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, 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 se 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 179 de la Ley del ISR se reconoce 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, consideramos 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 y estén*

*registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida el SAT.*

*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 179, 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 reglas publicadas en el Diario Oficial (Regla RMF I.3.17.1) y el artículo 248 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,*

*Por último, diremos que el SAT mediante el Anexo número 17 de la Resolución Miscelánea Fiscal emite anualmente el listado en el que se contiene el nombre de estos fondos de pensiones o de los fondos de*



*inversión, en las que los mismos participan, así como la proporción en que dichos fondos de inversión estarán exentos.*

## **SALARIOS**

**ARTÍCULO 180.-** 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.

RISR 138, 138-A y 138-B

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

RISR 250

- 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.

RISR 249

En el caso de la fracción VII del artículo 110 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 I.3.11.1.

Cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses en los términos del artículo 181 de esta Ley 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.

### **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.*

*En el caso 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, hecho que puede ser fácilmente corroborado por las autoridades fiscales, toda vez que en la Ley General de Población (LGP), se establecen las disposiciones que regulan la entrada y salida al país tanto de nacionales como de extranjeros.*

*Por lo que respecta al concepto de “salarios”, en la fracción I del artículo 210 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 110 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 110 de referencia se indica 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 180 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 180 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 250 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 109 de la Ley del ISR.*

#### **Entero del impuesto**

*En el propio artículo 180 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 6o 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, la reforma aludida 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 249, establece las siguientes alternativas, mediante las cuales las personas físicas pueden enterar el impuesto a que se refiere el artículo 180 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.*

*Se adiciona a 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 180 hace referencia a la fracción VII del artículo 110, 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, de acuerdo con el artículo tercero fracción XXVI de las Disposiciones Transitorias del decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley del ISR, para efecto de los artículos 110 fracción VII y 110-A de la Ley en comento, las opciones otorgadas por el empleador a las personas físicas para la adquisición de acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor, o igual al del mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento de ejercer la opción, que hayan sido otorgadas con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, el ingreso acumulable, se determinará considerando el valor del mercado que tenían dichas acciones o títulos valor al 31 de diciembre de 2004.*

## **SALARIOS EXENTOS**

**ARTÍCULO 181.-** Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior, 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.

RISR 251 y 252

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, 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 3o., 201 y 203, 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 artículo anterior.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos del artículo 180 de esta Ley, estará obligado a continuar pagándolo de conformidad con dicho artículo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

*En el caso de ingresos por salarios existe fuente de riqueza en el país cuando el servicio se presta en el mismo. Sin embargo, en este artículo se contiene una exención para este tipo de ingresos, al señalarse que se exceptúa del pago total del ISR mexicano al importe de los salarios y en general los pagos hechos por la prestación de un servicio personal subordinado cuando éstos sean pagados por personas físicas o morales residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país, o en caso de que lo tengan, el servicio subordinado de que se trate no tenga relación alguna con tal establecimiento y 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. Es preciso señalar que hasta el año de 1996 se establecía, para efectos del cálculo de los 183 días, la duración del servicio y no así al tiempo de estancia del prestador del servicio. 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 180, lo que implica el 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 12 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 12 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.*

*Se aclara que la exención de referencia no será aplicable en aquellos casos en que la persona que pague el servicio tenga algún establecimiento en el país con el cual se relacione el servicio, independientemente de que sea o no un establecimiento permanente.*

*Asimismo, se precisa que esta exención tampoco será aplicable cuando el prestador del servicio reciba pagos complementarios de residentes*

*en el extranjero como consecuencia de haber prestado servicios que hayan dado lugar a la causación del ISR mexicano conforme al artículo 180 de la Ley del ISR; es decir, que en este caso específico lo que se pretende es evitar triangulaciones tendientes a evitar el pago del ISR mexicano.*

*Para que la exención en comento sea procedente será necesario que los salarios 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 del residente en el extranjero en nuestro país, o incluso, con alguna instalación que no se considere establecimiento permanente y, finalmente, que la estancia del prestador del servicio no sea mayor a 183 días en un periodo de 12 meses.*

*A este respecto, el artículo 251 del RLISR, 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.*

*En adición a lo anterior, el mismo Reglamento de la Ley, en su artículo 252, establece la forma en que una persona residente en México, puede acreditar que la estancia del prestador de servicios en territorio nacional fue menos a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.*

### **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.*

*Por lo anterior, resulta 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, ya que de ser afirmativo el residente en el extranjero podría tener beneficios importantes. En el caso que nos ocupa, el convenio para evitar la doble tributación celebrado con los Estados Unidos, establece reglas similares a las contenidas en la Ley del ISR referente a que los ingresos obtenidos por un residente de ese país por*

*razón de un empleo ejercido en México, sólo estarán sujetos a imposición en los Estados Unidos y no así en México, siempre y cuando:*

- *El residente de los Estados Unidos no permanezca en total en México en uno o varios periodos más de 183 días, en un periodo de doce meses.*
- *Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente en México.*
- *Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga 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 y, para tales efectos, mediante reglas generales se ha venido estableciendo la posibilidad de comprobar su residencia mediante certificación expedida por autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR (artículo 6 del RLISR).*

## **INGRESOS POR JUBILACIONES PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 182.-** 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 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, 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 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 182 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 182 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 6o 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 este 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 receptor 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.*

**HONORARIOS**

**ARTÍCULO 183.-** 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 215 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 recibos por los honorarios obtenidos, mismos que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

RISR 253

### **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 183 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 210 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 120 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 120 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 183 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 6o 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 183 de la Ley del ISR se estipula como obligación a cargo del residente en el extranjero prestador del servicio, la de expedir recibos por los honorarios obtenidos, los cuales deberán satisfacer los requisitos que se establecen en el Reglamento de esa Ley.*

*El artículo 253 del Reglamento en cita estipula que los citados recibos deberán satisfacer los requisitos establecidos en el CFF, con la excepción de que los mismos no deberán contener el Registro Federal de Contribuyentes; situación esta última por demás lógica, toda vez que quienes cuentan con tal registro sólo son las personas obligadas a inscribirse en él, obligación que no es aplicable en estos casos.*

*Se precisa que tales recibos se podrán emitir en idioma distinto del español, sin embargo, cuando las autoridades fiscales así lo requieran se tendrá la obligación de proporcionar traducción autorizada de los*

*mismos. Consideramos que esta última obligación será a cargo del prestatario.*

*En el propio artículo 253 del Reglamento de la Ley del ISR se establece, como alternativa a elección del contribuyente, el que los datos que deban contener impresos no lo estén, así como el hecho de que tales recibos no deban ser impresos en los talleres autorizados por la referida Secretaría. Opción que a nuestro juicio resulta muy lógica, en virtud de que el pretender que los comprobantes en comento satisfagan estos requisitos sería, en la mayoría de los casos, poco probable y muy impráctico por la diversidad de requisitos que para ello se requiere.*

*Es conveniente tener en cuenta que la obtención de estos recibos 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 1º 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 37 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 4o de la Ley del IVA y 40-A 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.*

*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.*

### **ISR DE HONORARIOS DE EXTRANJEROS PAGADOS POR EXTRANJEROS POR SERVICIOS PRESTADOS EN EL PAÍS**

**ARTÍCULO 184.-** Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior, por 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.

RISR 251, RISR 252

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, 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 3o, 201 y 203 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 artículo anterior.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos del artículo 183 de esta Ley, estará obligado a continuar pagándolo de conformidad con dicho artículo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

*Este artículo contiene 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., 201 y 203 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 185.-** 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 185 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 185 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 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 6o 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.*

*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 185 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 186.-** 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 este artículo, 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.

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 I.3.17.3., RMF II.3.9.11.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir recibos por las contraprestaciones recibidas, mismos que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley. Cuando dichos ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso,

será la institución fiduciaria quien expida los recibos y efectúe la retención a que se refiere este artículo.

RISR 254

*Para establecer cuáles son los ingresos que se encuentran gravados conforme a este artículo, debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 210, 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 141 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 141. 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 186.*

*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.*

*Como lo establece el artículo, quien obtenga ingresos de los gravados conforme al mismo, deberá expedir recibos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del impuesto sobre la Renta, mismo que en su artículo 254 remite al CFF, haciendo la salvedad de que dichos recibos no deberán llevar el Registro Federal de Contribuyentes ni será necesario que se encuentren impresos o que dicha impresión deba hacerse en un taller autorizado y requiriendo la anotación del número de cuenta predial del inmueble o, si es el caso, los datos del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.*

*En conclusión, los recibos que se expidan en cumplimiento de este precepto deberán reunir todos los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF, excepción hecha de los puntos mencionados y adicionando los datos que fueron señalados. En el supuesto de que el inmueble se encuentre afecto a un fideicomiso y que los ingresos se perciban a través de la institución fiduciaria, será esta última la obligada a la expedición de los recibos.*

*Por último cabe mencionar que la regla I.3.17.3 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 186 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 187.-** 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.

RISR 255

- 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 208 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 177 de esta Ley, siempre que dicho representante tenga los estados financieros dictaminados a que se refiere este artículo 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 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 208 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 177 de la Ley (30 % en 2010 al 2012 y 29 % 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.*

*El artículo 255 del RLISR señala que no se considera contrato de servicio turístico de tiempo compartido, las actividades que realicen los minoristas o mayoristas residentes en el extranjero que realicen las actividades a que se refieren los artículos 30 y 31 del Reglamento de la Ley Federal de Turismo (RLFT), por los paquetes turísticos que enajenen en el extranjero, cuando los inmuebles se encuentren ubicados en territorio nacional e incluyan el hospedaje. Al respecto, debe comentarse que el artículo 30 del RLFT señala que “la agencia operadora mayorista tiene como actividad preponderante la integración de paquetes turísticos, los cuales son promocionados y comercializados por ellas mismas o por conducto de agencias de viajes minoritarias. Este tipo de agencias deberá integrar y publicar anualmente, cuando menos, dos paquetes turísticos, a efecto de que la Secretaría reconozca esta calidad”. Por su parte, el artículo 31 del*

*mismo Reglamento señala: “la agencia de viajes minorista es aquella que ofrece y vende al público consumidor paquetes turísticos integrados por la operadora mayorista; servicios de otros prestadores de servicios turísticos o relacionados con ellos; y, a solicitud expresa del cliente, integra dos o más servicios turísticos o relacionados con éstos en un sólo producto”. El agente de viajes minorista para integrar paquetes turísticos, deberá dar aviso por escrito a la Secretaría (de Turismo), antes de iniciar su promoción y comercialización.*

## **ARRENDAMIENTO DE MUEBLES**

**ARTÍCULO 188.-** 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.

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, 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 este precepto no es aplicable a los bienes muebles a que se refieren los artículos 198 y 200 de esta Ley.

*Las excepciones señaladas en el último párrafo de este artículo, se refieren a bienes dados en arrendamiento financiero y a regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor, dibujos, patentes, nombres comerciales, equipos industriales, comerciales o científicos, etc., que tienen su tratamiento fiscal específico, regulados por los artículos 198 y 200 de la Ley, respectivamente.*

## **INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE FLETAMENTO**

**ARTÍCULO 188-BIS.-** 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.

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.

## **ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES**

**ARTÍCULO 189.-** 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 208 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 177 de esta 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 148 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. Asimismo, dichos fedatarios, 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.

RMF I.3.14.3., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.2.8.4.6., RMF II.3.8.1.

En las enajenaciones que se consignen 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 109 fracción XIX inciso a), de esta Ley.



Cuando en las enajenaciones que se consignen 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.

#### RISR 256

*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 210 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 146 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 (189), 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 148, 149, 150 y demás relativos); en caso de optarse por la determinación de esta base, la tasa aplicable será del 30 % a partir de 2010 hasta 2010 y 29 % a partir del 2013. 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 consignen 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 208 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.*

*A partir de 2002, los fedatarios están obligados a presentar en el mes de febrero de cada año, 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 256, establece los requisitos que se deben cumplir para ejercer la opción contenida en dicho último párrafo.*

## **ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

**ARTÍCULO 190.-** *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.*

RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.9., RMF I.3.2.10., RMF I.3.2.11., RMF I.3.2.12., RMF I.3.2.15.,  
RMF I.3.2.16., RMF I.3.10.11

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.

Asimismo, 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.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25 % sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna.

RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.11., RMF II.3.2.12., RMF I.3.2.15, RMF II.3.2.16.

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 el 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.

RISR 259, RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.11., RMF I.3.2.12., RMF I.3.2.15., RMF I.3.2.16.

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 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 177 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 148 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.

RISR 259, RMF I.3.2.8., RMF I.3.2.11., RMF I.3.2.12., RMF I.3.2.15., RMF I.3.2.16.

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 conforme a las reglas que señale el Reglamento de esta Ley, 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.

RISR 204, RISR 258, RISR 259, RISR 263, RMF II.2.11

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 215 de esta Ley, en la determinación del precio de venta de las acciones enajenadas.

#### RISR 260

Cuando el contador público no dé cumplimiento a lo dispuesto en este artículo, se hará acreedor de las sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de ingresos por la enajenación de acciones que se realice a través de Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará el intermediario financiero, aplicando la tasa del 5 % sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### RMF I.3.2.14., RMF I.3.10.1.

Los contribuyentes que enajenen las acciones a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar porque el intermediario financiero efectúe la retención aplicando la tasa del 20 %, sobre la ganancia proveniente de la enajenación de dichas acciones. Para estos efectos, la ganancia proveniente de la enajenación de acciones se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de esta Ley.

Los intermediarios enterarán las retenciones efectuadas conforme a los dos párrafos anteriores, según se trate, ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectúe la enajenación correspondiente.

No se pagará el impuesto a que se refiere este artículo, cuando el enajenante sea una persona física o una persona moral y siempre que se trate de acciones o de títulos que representen exclusivamente acciones, por cuya enajenación no se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la fracción XXVI del artículo 109 de esta Ley ni cuando se trate de la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta variable, siempre que la totalidad de las acciones que operen dichas sociedades se consideren exentas por su enajenación en los términos de la citada fracción XXVI del artículo 109. Tampoco se pagará el impuesto a que se refiere este artículo, por los ingresos que deriven de la enajenación en bolsas de valores ubicadas 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, de acciones o títulos que representen exclusivamente acciones, emitidas por sociedades mexicanas, siempre que por dicha enajenación no se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta en términos de la fracción XXVI del artículo 109. En estos casos, no se efectuará la retención a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo.

Tratándose de la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta variable, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará el intermediario financiero, aplicando la tasa del 5 % sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna; los contribuyentes podrán optar porque el intermediario financiero efectúe la retención aplicando la tasa del 20 %, sobre la ganancia proveniente de la

enajenación de dichas acciones, siempre que la misma sea determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley. En el caso de sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 93 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en el artículo 195 de la misma.

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 177 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.

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 109 fracción XIX inciso a) de esta Ley.

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.

RISR 257, RMF I.3.2.14.

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.

RISR 9, RISR 261, RMF I.2.1.19, RMF I.3.17.4.

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 transmite, 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.

#### RMF I.2.1.1

Asimismo, las autorizaciones a que se refiere el párrafo anterior, podrán estar condicionadas al cumplimiento de los requisitos que para tal efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

#### RISR 262

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 %.

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, 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.

Asimismo, 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.

#### RISR 263-A, RMF II.2.8.4.2.

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.

#### RISR 269

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.

*Por lo que a este precepto se refiere, resultan de importancia los siguientes aspectos: para establecer los ingresos que se encuentran gravados conforme a este precepto, habrá que estar a lo que dispone el artículo 210 de la Ley en su fracción IV, misma que señala lo siguiente:*

*Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por ...*

*IV. Enajenación de bienes, los derivados de los actos mencionados en el artículo 14 del Código Federal de la Federación, inclusive en el caso de expropiación.*

*Para determinar la ganancia se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV del Título IV de la Ley, cabe destacar, por su importancia, que el último párrafo del artículo 146 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece 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...”*

*Se considerará que existe fuente de riqueza en territorio nacional en cualquiera de los siguientes casos:*

*Cuando el emisor de las acciones o títulos valor que se enajenen sea residente en México, o bien, tratándose de la enajenación de acciones, cuando su valor contable provenga en más de un 50 % de bienes inmuebles ubicados en México; en este supuesto no tiene trascendencia alguna si la sociedad emisora de las acciones es o no residente en México; es decir, aún cuando la sociedad emisora de las acciones sea extranjera, si se dan los supuestos de valor contable, se causará el impuesto conforme a este artículo.*

*El artículo 190 de la Ley del ISR establecía que tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, entre otros casos, cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50 % de bienes inmuebles ubicados en el país. En la práctica se presentaban operaciones en las que se interponían sociedades para diluir el porcentaje antes mencionado y con esto no caían en la hipótesis de fuente de riqueza en el país.*

*La modificación para 2005, se dio a raíz de que se habían desarrollado esquemas de planeación por medio de los cuales los accionistas residentes en el extranjero de empresas mexicanas constituían un usufructo o uso oneroso sobre las acciones, con el objeto de percibir ingresos por el desmembramiento de la propiedad de las acciones y evitaban con ello el gravamen que se pudiera causar por la enajenación de las mismas, ya que las figuras del uso y usufructo eran tratados como enajenación para los efectos del Título V de la Ley.*

*Asimismo, conforme al artículo 258 del Reglamento de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán no presentar el dictamen, en los casos en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre exenta en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, siempre que los contribuyentes designen representante en el país, en los términos del artículo 208 de la Ley y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la designación del representante, aviso de dicha designación mediante escrito libre. Adicionalmente, al escrito libre antes citado deberá anexarse copia de la constancia de residencia del contribuyente residente en el extranjero que efectuó la enajenación de las acciones de que se trate.*

*De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos tercero y quinto de este artículo 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 de las acciones, misma que se determinará en los términos preceptuados para las personas físicas residentes en México (artículo 148 en relación con el 24); en caso de optarse por la determinación de esta base, la tasa de retención aplicable será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del ISR, es decir, de 30 % en 2010 al 2012 y 29 % a partir de 2013. Para que proceda esta opción se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

- a) 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. A partir de 1998, la designación del representante legal del residente en el extranjero se deberá acompañar al dictamen por enajenación de acciones formulado por un contador público registrado, eliminándose la obligación de presentar el aviso de designación.*

*En relación con lo anterior, el artículo 259 del Reglamento de la Ley del ISR establece que la fecha de designación del representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de la citada Ley, 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.*

*Sin embargo, el Reglamento de la Ley, en su artículo 258, establece que los contribuyentes podrán no presentar el dictamen a que hace referencia este artículo, en los casos*



*en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre exenta, en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, siempre que los contribuyentes designen representante en el país, en los términos del artículo 208 de la Ley del ISR.*

- b)** *Que los ingresos del enajenante extranjero no estén sujetos a un régimen fiscal preferente o que el contribuyente no sea residente en un país en el que rija un sistema de tributación territorial.*

*La fracción VII del artículo 2 de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 2003 señala los países en los que rige un sistema de tributación territorial.*

*Quienes ejerzan la opción antes comentada, deberán presentar dictamen formulado por Contador Público registrado ante las autoridades fiscales conforme al artículo 204 del Reglamento de la Ley, en el que se indique que el cálculo del impuesto está de acuerdo con las disposiciones fiscales, estableciéndose que cuando el Contador Público no de cumplimiento a lo dispuesto a lo antes señalado se hará acreedor a las sanciones que establece el CFF. Cuando la venta se efectúe entre partes relacionadas, el Contador Público está obligado a informar en el dictamen el valor contable de las acciones que se enajenan y a la forma en que tomó en cuenta los siguientes elementos en la determinación del precio de venta de las acciones:*

- *Capital contable actualizado*
- *Valor presente de las utilidades*
- *Flujos de efectivo*
- *Cotizaciones bursátiles*

*El Reglamento de la Ley, en su artículo 260, dispone los requisitos que deberá incluir el informe del Contador Público, respecto de los elementos que se tomó en cuenta para la determinación del precio de venta de las acciones.*

*Se establecen dos formas distintas en que debe pagarse el impuesto, dependiendo de cómo se lleve a cabo la enajenación:*

- 1)** *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 obligación de retener y enterar el impuesto correspondiente.*
- 2)** *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, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.*

*En el supuesto del pago directo por el contribuyente, se presenta el problema de la dependencia u oficina ante la cual se tendrá que hacer el pago.*

*El catorceavo párrafo del artículo en comento, faculta a las autoridades fiscales para practicar avalúos a efecto de verificar que la contraprestación pactada en el caso de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de los bienes a que hace referencia el primer párrafo del mismo, se llevó a cabo a valores semejantes a los de mercado.*

*No se establece el procedimiento que se aplicará por parte de la autoridad para determinar un avalúo y de esta forma, concluir que la operación se llevó a cabo a valor de mercado. Lo anterior es importante comentar ya que, en el caso de que el avalúo exceda en más de un 10 % de la contraprestación pactada en la operación, la diferencia, sin deducción alguna, se considerará ingreso del residente en el extranjero, y se deberá aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del ISR ( 30 de 2010 a 2012 y 29 % a partir de 2013) sobre el total de la diferencia, misma que deberá ser enterada mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas Esta diferencia formará parte del costo de adquisición del residente en el extranjero.*

*A partir de 2002, se establece que tratándose de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, las autoridades fiscales podrán autorizar el diferimiento del pago del impuesto. El impuesto se calculará en la fecha en que se enajenen las acciones para lo cual se determinará la ganancia considerando como valor de enajenación el que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables o el de avalúo que practique las autoridades fiscales. El impuesto diferido actualizado se pagará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que las acciones se enajenen fuera del grupo, entendiéndose como tal, 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 %. La autorización se deberá obtener de las autoridades fiscales con antelación a dicha reestructuración, aclarándose que sólo se podrá llevar a cabo la misma en el caso de que el enajenante o el adquirente no estén sujetos a un régimen fiscal preferente o no residan en un país con el que México no tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información. Cabe señalar que los residentes en países con sistema de tributación territorial sí tendrán derecho a efectuar reestructuraciones corporativas.*

*Con la modificación para 2005, se homologan los requisitos establecidos para reestructuras internacionales de sociedades a las de sociedades nacionales, referente a que la contraprestación por la enajenación consista solamente en canje de acciones.*

*Dichos requisitos para las reestructuras nacionales quedaron igual que hasta 2004 en el artículo 26 de la ley de ISR.*

*La autorización podrá estar condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley del ISR. Dicho Reglamento, en su artículo 262, señala cual es la documentación necesaria para obtener la autorización mencionada anteriormente, esta documentación básicamente es la siguiente:*

- A. Organigrama del grupo donde se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que integren dicho grupo 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 Administración Central Jurídica Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes, 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.*

*Cabe señalar que, conforme a la regla , esta información deberá presentarse ante la Administración Central Jurídica Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes. Asimismo, se establece la posibilidad vía regla (RMF 1.3.17.4) de autorizar la reestructura y por ende el diferimiento del ISR cuando el enajenante este sujeto a un régimen fiscal preferente siempre que se presente un escrito donde se autorice a las autoridades mexicanas a obtener información de las autoridades extranjeras sobre la operación.*

*Adicionalmente, el artículo 261 del mismo RLISR, dispone que se considerará que el impuesto sujeto a diferimiento se causará en la fecha en que se genere la transmisión de acciones de la emisora de que se trate con motivo de la*

*emisión de la autorización de diferimiento derivado del impuesto causado en la reestructuración, debiéndose presentar un dictamen formulado por Contador Público registrado, en los términos previstos en el artículo 260 del mismo Reglamento.*

*Se establece como objeto de gravamen, los ingresos por la enajenación de acciones que se realice a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada cuando éstas sean de las que se coloquen entre el gran público inversionista, así como los provenientes de la enajenación de acciones de sociedades de inversión de renta variable excepto que se trate de enajenaciones por los que no se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la fracción XXVI del artículo 109 de la Ley. La tasa aplicable será del 5 % sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, a menos que el enajenante opte porque el intermediario financiero efectúe la retención aplicando la tasa del 20 % sobre la ganancia obtenida. Esta reforma resulta ociosa toda vez que la mayoría de los tratados de doble tributación celebrados por México exentan la ganancia en la enajenación de acciones cuando el residente en el extranjero es propietario de 25 % o menos del capital de una persona moral residente en México, situación en la que se encuentran la mayoría de las inversiones en la Bolsa Mexicana de Valores.*

## **INTERCAMBIO DE DEUDA PÚBLICA POR CAPITAL**

**ARTÍCULO 191.-** 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 208 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 10 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:*

- 1. El Ejecutivo Federal y sus dependencias.*
- 2. El Departamento del Distrito Federal.*
- 3. Los organismos descentralizados.*
- 4. Las empresas de participación estatal mayoritaria.*
- 5. Las instituciones que presten el servicio público de banca y crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de fianzas.*
- 6. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones II a V.*

*Por otro lado, resulta complemento indispensable lo 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:*

- 1. La suscripción o emisión de títulos de crédito o cualquier otro documento pagadero a plazo.*
- 2. La adquisición de bienes, así como la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos.*
- 3. Los pasivos contingentes relacionados con los actos mencionados.*
- 4. 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 208 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 se adecua a los supuestos que se contemplan con las modificaciones 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 192.-** 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 190 de esta Ley.

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 22 de esta Ley.

La retención o el pago del 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.

### **RMF I.3.8.2.**

Los contribuyentes a que se refiere 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 208 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 177 de esta Ley, sobre la ganancia obtenida en los términos del artículo 22 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 171 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.

#### RMF I.3.17.5.

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 190 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.

#### RISR 247

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 177 de esta Ley, según corresponda conforme a lo establecido en esta Ley. 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 9, RISR 264

No se pagará el impuesto sobre la renta tratándose de la ganancia obtenida en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, así como a índices accionarios relativos a dichas acciones o a títulos que

representen exclusivamente a las referidas acciones, siempre que cumplan con los requisitos de exención a que se refiere la fracción XXVI del artículo 109 de esta Ley y que dichas operaciones se realicen en los mercados reconocidos a que se refiere la fracción I del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

Cuando un residente en el extranjero adquiera fuera de bolsa o de mercado reconocido de los antes señalados, 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.

RISR 257, RMF I.3.2.14.

*En el artículo que nos ocupa, se establece el régimen fiscal aplicable a residentes en el extranjero que obtengan ingresos por operaciones financieras derivadas de capital. A partir de 1999, se adiciona al texto de ley que cuando estas operaciones se liquiden en especie con la entrega de acciones o títulos a que esté referida dicha operación, se estará a lo dispuesto en el artículo 190 de la misma.*

*En primer lugar, se señala que las operaciones financieras derivadas de capital son las que se mencionan en el artículo 16-A del CFF. Este dispositivo define a las operaciones financieras derivadas de capital a aquéllas que estén referidas a títulos, mercancías, divisas o canastas o índices accionarios distintos a títulos de deuda o al Índice Nacional de Precios al Consumidor.*

*Por regla general, la base del impuesto será 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 22, resultando aplicable la tasa del 25 %.*

*Se establece, por otro lado, una opción en la cual el impuesto se calcula sobre la base equivalente a la diferencia de la ganancia obtenida determinada en los términos del artículo 22 de la Ley y las pérdidas en que se haya incurrido durante el mes (estas pérdidas serán las que se obtengan en los términos del mismo artículo), siempre que éstas provengan de operaciones realizadas con la misma institución o persona. Las restricciones para disminuir las pérdidas, podrían afectar la inversión extranjera en el mercado mexicano de derivados. En caso de que se opte por la determinación de esta base, la tasa aplicable será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del ISR (30 % de 2010 al 2012 y 29 % a partir de 2013). 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 liquidarse o enajenarse la operación*



*financiera de que se trate, a menos que su contraparte en la operación sea residente en México, entere el impuesto que corresponda y obtenga la información necesaria para determinar la base del impuesto. En este caso, 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.*

- *Que los ingresos del contribuyente residente en el extranjero, no estén sujetos a un régimen fiscal preferente.*

*El impuesto, en caso de que el mismo se calcule aplicando la tasa del 25 % a la utilidad que perciba el residente en el extranjero, deberá retenerse y enterarse por el residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México que efectúe los pagos, salvo que la operación se efectúe a través de un banco o casa de bolsa residente en el país, en cuyo caso el impuesto deberá retenerse por el banco o la casa de bolsa. Si el pago lo efectúa un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en México, el contribuyente deberá enterar el impuesto dentro de los 15 días hábiles siguientes a la obtención del ingreso, presentándose en este caso el problema de la dependencia u oficina ante la cual tendrá que hacerse el pago.*

*Cuando proceda la retención del impuesto, deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectúe la retención de conformidad con lo dispuesto con el artículo 6 fracción I del CFF, ya que en la disposición que se comenta no se señala plazo para el entero del impuesto retenido.*

*En el supuesto de que se designe representante y se opte por pagar el impuesto aplicando la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del ISR (30 % de 2010 al 2012 y 29 % a partir de 2013) sobre la diferencia de la ganancia obtenida en los términos del artículo 22 de la Ley, el representante deberá enterar el impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se obtuvo el ingreso.*

*Se señala que cuando no ocurra la liquidación de una operación financiera derivada estipulada a liquidarse en especie, los residentes en el extranjero causarán el impuesto por las cantidades que hayan recibido por celebrar tales operaciones 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 177 de la Ley del ISR (30 % de 2010 al 2012 y 29 % a partir de 2013), según corresponda.*

*El artículo 247 del Reglamento de la Ley, establece la base para determinar el impuesto en las operaciones financieras derivadas liquidados en especie, en efectivo o sin pago, señalando el artículo 264 del mismo Reglamento, los casos de exención en operaciones financieras derivados de capital.*

*Por otro lado, establece que el residente en el extranjero, para los efectos del 5º párrafo del artículo en comento, deberá proporcionar, al residente en el país, los datos necesarios para calcular el impuesto, cuando estos no puedan obtenerse directamente de la operación celebrada, entregando a la Administración General de Grandes Contribuyentes una copia de la documentación comprobatoria firmada “bajo protesta de decir verdad”, por dicho residente en el extranjero.*

## **DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS**

**ARTÍCULO 193.-** 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. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras 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 10 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 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 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 88 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 II 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 88 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.

RISR 265

- II. 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 89 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.

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.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.

*Este artículo regula las utilidades o reembolsos de capital que envíen los establecimientos permanentes en el país, de personas morales extranjeras, a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero.*

*Por lo que respecta a las utilidades que envíen al extranjero los establecimientos permanentes en el país, de personas morales extranjeras se establece que cuando éstas no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas, dicho establecimiento deberá enterar el impuesto aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de la Ley del ISR sobre el dividendo "piramidado".*

*El factor se modifica a partir de 2010 hasta el 2012, en virtud del cambio en la tasa del ISR a 30 %; cabe señalar que el factor aplicable para este periodo será de 1.4286 y a partir de 2013, 1.4085.*

*Para estos efectos los establecimientos permanentes en el país de personas morales residentes en el extranjero deberán llevar la cuenta de utilidad fiscal neta determinada conforme a lo previsto en el artículo 88 de la Ley, así como una cuenta de remesas de capital que se maneja en forma similar a la cuenta de capital de aportación que deben llevar las personas morales residentes en México en los términos del artículo 89 de la Ley.*

*El artículo 265 reglamentario, establece el importe que debe considerarse para las remesas recibidas o enviadas al extranjero consistente en inversiones.*

## **REMANENTE DISTRIBUIBLE**

**ARTÍCULO 194.-** 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 177 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 113 de esta Ley o, en su caso, en las fechas establecidas para la misma. Asimismo, la citada persona moral deberá proporcionar a los contribuyentes constancia del entero efectuado.

RMF II.2.8.2.1., RMF II.2.8.3.6.

*El artículo 93 de la Ley, establece que las personas morales señaladas en los artículos 95 y 102 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 113 de la Ley de ISR, así como proporcionar constancia del entero efectuado.*

## **INTERESES**

**ARTÍCULO 195.-** 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 I.3.2.17., RMF I.3.2.18., RMF I.3.15.9.

*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 9o. de esta Ley, así como la ganancia en la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión y de las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 93 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. Asimismo, 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.*

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

RMF I.2.1.5, RMF I.3.2.13, RMF I.3.2.14, R.MF I.3.10.11.

**Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a 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 9o. de esta Ley, así como la ganancia en la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de las sociedades de inversión de renta variable, a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión, 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. Asimismo, 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.**

*Este segundo párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

RMF I.2.1.5, RMF I.3.2.13, RMF I.3.2.14, RMF I.3.10.11.

La ganancia proveniente de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda 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 a la sociedad 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. Tratándose de las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el párrafo anterior, la ganancia se determinará adicionando al monto original de la inversión calculado en los términos de este párrafo, la parte del ingreso que corresponda a las acciones enajenadas por la sociedad de inversión en Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores por las cuales las personas físicas residentes en México no están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta en los términos de la fracción XXVI del artículo 109 de esta Ley.

**La ganancia proveniente de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de las sociedades de inversión de renta variable, a que se refiere el párrafo anterior, se calculará conforme se establece en el artículo 195-A de esta Ley.**

*Este tercer párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

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. Las sociedades de inversión que efectúen pagos por la enajenación de las acciones están obligadas a realizar la retención y entero del impuesto que corresponda conforme a lo dispuesto en el presente artículo. Asimismo, las sociedades 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 I.3.15.5, RMF I.3.15.12.

**Tratándose de ingresos que perciban los residentes en el extranjero distintos a intereses provenientes de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión, estarán a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley.**

*Este cuarto párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

RMF I.3.15.5.

Asimismo, 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:

RLISR 266, RMF II.3.9.10.

**I.** 10 % en los siguientes casos:

- a)** A los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que estén registradas para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero y 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. Dicha inscripción se renovará anualmente:

RMF I.3.17.2., RMF I.3.17.6, RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5.,  
RMF II.3.9.6., RMF II.3.9.7., RMF II.3.9.8, RMF II.3.9.9.,  
RMF II.3.9.10.

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.

RISR 257, RMF I.3.2.14., RMF I.3.17.6.

- 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.

RISR 90, RMF I.3.17.6, RMF I.3.17.7, RMF I.3.17.9., RMF I.3.17.11.

- 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 I.3.1.5., RMF I.3.17.7.

- 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 9o. 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 limitado, sociedades financieras de objeto múltiple 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 %.

RISR 90, RMF I.3.2.14., RMF I.3.2.17., RMF I.3.2.18.,  
RMF I.3.15.12., RMF I.3.17.8., RMF I.3.17.9., RMF I.3.17.11.,  
RMF II.3.9.2.



- b)** A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el Banco Central, participe en su capital social, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los mismos y se encuentren inscritas en el registro a que se refiere el primer párrafo del inciso a) de la fracción I de este artículo, el cual deberá renovarse anualmente. Asimismo, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere la citada fracción, así como cumplir con lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto expida dicho Servicio de Administración Tributaria.
- III.** 15 %, a los intereses pagados a reaseguradoras.
- IV.** 21 %, a los intereses de los siguientes casos:
- RMF I.3.1.5.
- a)** Los pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados en las fracciones anteriores de este artículo.
- b)** Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.
- c)** Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, debiéndose renovar anualmente dicho registro.
- RMF I.3.17.2., RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5., RMF II.3.9.6.,  
RMF II.3.9.7., RMF II.3.9.8., RMF II.3.9.9., RMF II.3.9.10.
- Cuando los intereses a que se refiere esta fracción sean pagados por instituciones de crédito a los sujetos mencionados en la fracción I de este artículo, se aplicará la tasa a que se refiere esta última fracción.
- V.** A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicará la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

RMF I.3.2.12, RMF I.3.15.12.

Cuando los intereses se deriven de títulos al portador sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando liberado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.

No se causará el impuesto a que se refiere este artículo cuando los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

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.

*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.*

*Por su parte, con motivo de las modificaciones realizadas en el año 2007 a la Ley del Mercado de Valores, se modifican 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.*

*Se reubican 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.*

*La Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 en su regla I.3.17.2 establece:*

*“Las personas que efectúen pagos a los bancos inscritos en el registro a que se refiere la regla II.3.9.1., sólo podrán*

aplicar las exenciones o tasas a que se refieren los artículos 179, 195, 196 y 199 de la Ley del ISR, según sea el caso, siempre que cumplan con los demás requisitos que en cada caso establecen los citados preceptos.

La información proporcionada de las operaciones de financiamiento a que se refiere la regla II.3.9.10., no implica reconocimiento alguno respecto del tipo de operación de que se trate y, por lo tanto, de la procedencia de la exención o del gravamen, según sea el caso, de conformidad con los artículos 179, 195, 196 y 199 de la Ley del ISR, sobre los intereses que se deriven de dichas operaciones.”

*Por otro lado, la regla II.3.9.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, señala que para efectos de lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del artículo 195 de la Ley del ISR, tratándose de la retención respecto de los intereses provenientes de títulos de crédito a que se refiere el artículo 9 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.*

*Conforme a las disposiciones de vigencia anual de la LISR para el año 2012 se reitera la tasa de retención de impuesto sobre la renta del 4.9 % para intereses pagados a residentes en el extranjero que se ubiquen en la hipótesis del artículo 195 fracción 1, inciso a), numeral 2, de la Ley: bancos extranjeros incluyendo los de inversión y ciertas entidades de financiamiento de objeto limitado.*

*Los requisitos para la aplicación de esta tasa, continúan siendo que el beneficio efectivo de esos intereses sea residente en un país con el cual se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas previstas en el mismo para este tipo de intereses.*

*Por otro lado, la regla I.3.17.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, 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 195 y 205 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 195, fracción II, inciso a) de la Ley del ISR, y cumplan con requisitos que en la misma regla se establecen.*

*De acuerdo con lo dispuesto en la fracción VII del artículo 210 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 II.3.9.5. a la II.3.9.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, se establecen los procedimientos a seguir para el registro y renovación a que se refiere el artículo 195 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.*

Las tasas previstas en las fracciones I, inciso b) 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 177 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 9o. 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 limitado, 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 I.3.2.11., RMF I.3.2.14., RMF I.3.15.12.

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.

RISR 266, RMF I.3.15.12., RMF I.3.17.6., RMF II.3.9.2.

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 I.3.17.10

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.

*Estas adiciones tuvieron por objeto aclarar que las exenciones eran aplicables a ingresos por enajenaciones en la Bolsa Mexicana de Valores de "Títulos que representen exclusivamente acciones", siempre que se cumplan con los demás requisitos. Anteriormente únicamente se hacía referencia a la exención por la venta de acciones.*

*En caso de enajenaciones en Bolsa de Valores extranjera, el requisito de realizar la enajenación en bolsas ubicadas en "mercados de amplia bursatilidad" se sustituye por la enajenación en bolsas de valores ubicadas en "mercados reconocidos" a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, con lo cual se otorga mayor certidumbre jurídica, pues el término anterior no se encontraba definido en la legislación fiscal.*

*Asimismo, el ingreso por la enajenación en bolsas ubicadas en mercados reconocidos de títulos que representen acciones, se limita a títulos que representen exclusivamente dichas acciones.*

*En virtud de que la exención en comentario señala expresamente que deberán cumplirse los requisitos de exención para personas físicas, las reformas a dicha disposición comentadas anteriormente, serán aplicables a los residentes en el extranjero; sin embargo, la aplicación de dichas limitaciones dependerá de las reglas fijadas en los tratados de doble tributación correspondientes.*

## **DETERMINACIÓN DE GANANCIA EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN.**

**Artículo 195-A.** Para los efectos del artículo 195, tercer párrafo de esta Ley, las personas que llevan a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión determinarán la ganancia que obtengan los residentes en el extranjero por la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en

**instrumentos de deuda y de las sociedades de inversión de renta variable, conforme a lo siguiente:**

- I. **Determinarán diariamente, al final de cada día, la proporción de la cartera de inversión de instrumentos de deuda que conforme a esta Ley estén gravados para los residentes en el extranjero, respecto de los instrumentos de deuda correspondientes a este tipo de accionistas.**
- II. **Calcularán el costo promedio ponderado de adquisición de las acciones de la sociedad de inversión de que se trate, conforme a lo siguiente:**
  - a) **El costo promedio ponderado de la primera compra de acciones será el precio de la primera compra de acciones realizada por el inversionista multiplicado por la proporción a que se refiere la fracción I de este artículo correspondiente al día inmediato anterior a aquél en el que se efectuó la compra de dichas acciones.**
  - b) **El costo promedio ponderado de adquisición se recalculará con cada adquisición de acciones posterior a la primera compra, conforme a lo siguiente:**
    - 1) **Se multiplicará el número de acciones adquiridas, por su precio de compra y por la proporción a que se refiere la fracción I de este artículo correspondiente al día inmediato anterior a aquél en el que se adquieran las acciones.**
    - 2) **Se multiplicará el número de acciones propiedad del contribuyente, correspondiente al día inmediato anterior a aquél en el que se realice una nueva adquisición de acciones, por el costo promedio ponderado de adquisición que se tenga a dicho día inmediato anterior.**
    - 3) **Se sumarán los valores obtenidos conforme los incisos 1) y 2) anteriores.**
    - 4) **El resultado obtenido de conformidad con el inciso 3) anterior, se dividirá entre el número total de acciones propiedad del contribuyente, al final del día en el que se hubiese realizado una nueva adquisición de acciones, obteniendo con esto el costo promedio ponderado de adquisición de las acciones de la sociedad de que se trate.**
- III. **Para determinar la ganancia por intereses objeto de este impuesto, se deberá multiplicar el precio de venta de las acciones de la sociedad de inversión de que se trate, por la proporción determinada conforme a la fracción I de este artículo correspondiente al día inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación de las acciones.**

- IV. La ganancia por la enajenación de acciones se determinará multiplicando el número de acciones enajenadas por la diferencia entre el precio de venta calculado conforme a la fracción anterior y el costo promedio ponderado de adquisición calculado conforme a la fracción II de este artículo.**

**Al resultado obtenido conforme a la fracción IV de este artículo se le deberá aplicar la tasa de retención que corresponda conforme al artículo 195 de esta Ley. Dicha retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto sobre la renta.**

*RF/2010 Se adiciona el artículo y entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

## **INTERESES EXENTOS**

**ARTÍCULO 196.-** Se exceptúan del pago del Impuesto Sobre la Renta a los intereses que se mencionan a continuación:

RMF I.3.2.17., RMF I.3.2.18.

- I.** 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 I.3.2.17., RMF I.3.2.18.

- II.** 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, siempre que dichas entidades estén registradas para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero. La inscripción en el Registro se renovará en forma anual.

RMF I.3.17.2., RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5., RMF II.3.9.7., RMF II.3.9.8.,  
RMF II.3.9.10.

- III.** 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 y que dichas entidades estén registradas para estos efectos ante las autoridades fiscales.

RMF I.3.17.12.

- IV.** 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 I.3.2.14., RMF I.3.2.17., RMF I.3.2.18., RMF I.3.15.5.



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 las reglas II.3.9.5. a la II.3.9.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 se establecen los procedimientos a seguir para el registro y renovación a que se refiere el artículo 196, fracción II de la Ley del ISR.*

*Asimismo, en dichas reglas se, menciona que, para aplicar las exenciones o tasas a que se refiere este artículo, se deben cumplir con los demás requisitos establecidos en el precepto.*

*Por otra parte, la regla de la citada Resolución, señala que los bancos extranjeros, entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones y fondos de inversión del extranjero que se encuentran inscritos en cualquiera de las secciones del registro se considerarán registrados para efectos de la fracción III de este artículo.*

*Cabe destacar que, para los efectos de la fracción I de este artículo, existen diversos instrumentos de deuda pública susceptibles de ser colocados entre residentes en el extranjero, los cuales constituyen créditos directos concedidos en favor del Gobierno Federal o el Banco de México, por lo que los intereses que deriven de los mismos, se encontrarán exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta para los residentes en el extranjero. Esta situación se confirma en la fracción I del artículo 196 de la Ley del ISR vigente a partir de 2002, en la cual se señala que los bonos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero por el Gobierno Federal o el Banco de México están exentos del ISR.*

*Se adiciona una la fracción IV con el objeto de exentar de ISR a los residentes en el extranjero de los ingresos por intereses que se deriven de los títulos y bonos gubernamentales colocados en México, con esto se homologa el tratamiento que actualmente se da a dichos instrumentos adquiridos y pagados en el extranjero.*

## **REGISTRO EN LA SHCP**

**ARTÍCULO 197.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero a que se refieren los artículos 179, 195 y 196 de esta Ley.

RMF I.3.17.2., RMF I.3.17.13., RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5., RMF II.3.9.7.,  
RMF II.3.9.8., RMF II.3.9.9., RMF II.3.9.10.

*El texto de este artículo fue incorporado a la Ley del ISR vigente hasta 2001 con motivo de la reforma en vigor a partir de 1997. A nuestro parecer su único objetivo fue definir con claridad la facultad de la*

*SHCP para llevar el registro a que se refieren los artículos 179, 195 y 196 de la Ley.*

*Para tal efecto, las reglas II.3.9.5, a la II.3.9.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establecen los procedimientos a seguir así como la documentación que se debe acompañar para la inscripción y renovación en el Registro de Bancos y Entidades de Financiamiento.*

*En de hacer notar que de conformidad con la regla , aquellos bancos, entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones y fondos de inversión en el extranjero a que se refiere el artículo 197 de la Ley del ISR, que no hayan cumplido con la presentación de la información para su renovación, en tiempo y forma y que no hayan sido incluidos en el listado de bancos y entidades registradas, publicado en la página de Internet del SAT, podrán considerar renovado su registro, cuando hayan cumplido con la presentación de dicha información, siempre que obtengan una resolución por parte de la Autoridad competente en estos términos*

## **INGRESOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**ARTÍCULO 198.-** 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.

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.

*Debido a que en este artículo no se precisa que debe considerarse como ingreso por contratos de arrendamiento financiero para un residente en el extranjero, resulta aplicable el artículo 15 del CFF que define para efectos fiscales a este contrato.*

*En virtud de esta disposición, habrá que analizar, en cada caso, si el contrato del cual derivan los ingresos del residente en el extranjero cumple o no los requisitos indicados en el precepto del CFF para saber si el artículo en comento resulta aplicable, o bien, si por el contrario habrá que estar a las demás disposiciones del Título V de la Ley.*

*En la Ley del ISR, se precisa que los ingresos gravables se derivan por concepto de intereses, y no por virtud del arrendamiento financiero.*

## **OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE DEUDA O REFERIDAS A UN SUBYACENTE**

**ARTÍCULO 199.-** 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 23 de esta Ley, la ganancia que se determine conforme este artículo. 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. Asimismo, 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 I.2.1.6., RMF I.3.2.7., RMF II.3.9.1., RMF II.3.9.5., RMF II.3.9.7, RMF II.3.9.8.,  
RMF II.3.9.9, RMF II.3.9.10.

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 22 de esta Ley, la tasa que corresponda en términos del artículo 195 de la misma. En el caso en que la operación se liquide en especie, será aplicable la tasa de retención del 10 % prevista en este artículo. En el caso de las operaciones financieras a que se refiere el artículo 23 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 I.3.8.2., RMF I.3.17.2.

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.

Lo previsto en el segundo 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 segundo 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.

RISR 267, RMF I.3.17.5.

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 y cualquier otro que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, colocados en México entre el gran público inversionista, 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 I.2.1.6., RMF I.3.2.14., RMF I.3.17.2.

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.

RMF I.3.2.7.

*El Reglamento de la Ley, establece en su artículo 267, que en el caso de que el impuesto pagado por cuenta del residente en el extranjero al vencimiento de la operación sea mayor al impuesto que corresponda por el resultado final que obtenga de dicha operación, el residente en el extranjero podrá solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso, ya sea directamente o a través de retenedor.*

*Se adicionan un penúltimo y último párrafos con el fin de impulsar al mercado mexicano de derivados y lograr que se desarrolle paralelamente a los mercados internacionales de este tipo, por lo que se exime del pago del ISR a las operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la tasa de interés interbancaria de equilibrio, así como a los títulos de crédito emitidos por el gobierno federal o por el Banco de México y cualquier otro organismo que determine el SAT. Con lo anterior se busca homologar el tratamiento fiscal con el que actualmente se da a nivel internacional.*

*Por su parte, la resolución miscelánea en su regla I.3.2.7. establece que en el caso de que el impuesto pagado por cuenta del residente en el extranjero al vencimiento de la operación sea superior al impuesto que le corresponda por el resultado final que obtenga de dicha operación, el residente en el extranjero podrá solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso, ya sea directamente o bien a través del retenedor.*

## **INGRESOS POR REGALÍAS Y ASISTENCIA TÉCNICA**

**ARTÍCULO 200.-** 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 177 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. 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 I.3.17.14.

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, la regla establece que para los efectos del artículo 200, 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 aplicándose la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del ISR, es decir, 29 % en 2006 y 28 % a partir de 2007.*

*También se grava el uso o goce temporal de carros de ferrocarril como regalía sujeta a una tasa de ISR de 5 %.*

*Por otra parte, creemos que sigue existiendo confusión en el concepto de “concesión de uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos” que conforme al artículo 15-B del CFF se consideran regalías mientras que el artículo 188 de la Ley grava de manera distinta a los pagos al extranjero por el uso o goce temporal de bienes muebles. Una posible interpretación es que estos pagos sólo se consideren como regalías cuando los equipos reúnan la característica de ser utilizados para fines industriales, comerciales o científicos y se les aplique el tratamiento de arrendamiento en los demás casos. Creemos, sin embargo, que para dar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y retenedores debiera precisarse el tratamiento en la Ley.*

*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 efectúan 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 201.-** 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.

### **RISR 4**

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 208 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 177 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 sus sexto y séptimos 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 28 % 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 202.-** 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 210 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 162 de esta Ley.*

*De acuerdo con esta disposición, habrá que atender a lo señalado por el citado artículo 162, para conocer con precisión cuáles son los ingresos que se encuentran gravados en los términos del artículo 202 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 203.-** 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.

RISR 268

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 208 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 177 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 180 y 183 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 208 de la Ley, caso en el cual el impuesto se determina aplicando la tasa del 28 % 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 268 del Reglamento de la Ley, establece para los efectos del artículo en comento, que las personas que obtengan 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.*

## **MEDIACIONES A REFIPRE**

**ARTÍCULO 204.-** 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.

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.

RMF I.3.17.15.

*Esta disposición pretende gravar con una tasa de impuestos más alta a los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero, por cualquier gestión de intereses ajenos (comisiones, corretajes, agencia, etc.).*

*siempre y cuando los ingresos de dicho residente en el extranjero estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.*

*Por su parte la regla 13.17.15. establece que la retención a que se refiere este artículo únicamente aplicara cuando se realicen operaciones entre partes relacionadas a que se refiere el artículo 215 de la LISR; y que de celebrar la operación entre partes independientes, en lugar de aplicar la tasa de retención del 40 % establecida en este artículo se aplicará la retención que proceda para cada caso en los términos de los demás artículos del Título V de la LISR.*

## **TASA A RESIDENTES EN REFIPRE**

**ARTÍCULO 205.-** 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 artículo 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 I.3.17.11., RMF I.3.17.15., RMF I.3.17.16.

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 9o. de esta Ley, así como los títulos colocados en el extranjero, previstos en el artículo 195 de la misma Ley e ingresos previstos por el artículo 196 de la citada Ley, en cuyo caso estarán a lo dispuesto por los artículos 193, 195 fracciones I y II y 196 de esta Ley, según corresponda, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en dichas disposiciones.

*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 I.3.17.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 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.*

*Asimismo, la regla I.3.17.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece que la retención a que se refiere este artículo únicamente aplicara cuando se realicen operaciones entre partes relacionadas a que se refiere el artículo 215 de la LISR; y que de celebrar la operación entre partes independientes, en lugar de aplicar la tasa de retención del 40 % se aplicará la retención que proceda para cada caso en los términos de los demás artículos del Título V de la LISR.*

*Por su parte, la regla, I.3.17.11. 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 195 y 205 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 195, 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 presente ante la Administración Central de Fiscalización Internacional, copia 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 15 días siguientes a la fecha de su colocación, ante la Administración Central de Fiscalización Internacional, un escrito en el que su representante legal manifieste bajo protesta de decir verdad, el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del 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. Al escrito 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 30 días siguientes, ante la propia Administración Central de Fiscalización Internacional.

- III.** Que el residente en México emisor de los títulos presente ante la Administración Central de Fiscalización Internacional, dentro de los 15 primeros días de los meses de julio y octubre y enero y abril del año siguiente un escrito de su representante legal en el que manifieste 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.

El escrito a que se hace mención en el párrafo anterior, 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 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.”

## **OTROS INGRESOS GRAVABLES**

**ARTÍCULO 206.-** 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 177 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 perdone 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 28 % 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 28 % 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 28 % 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 207.-** 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 I.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 208.-** 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.

RLISR 258, RLISR 259

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.

*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.*

## **ADQUISICIÓN DE RESIDENCIA**

**ARTÍCULO 209.-** 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 201 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 10 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 127 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.

*Este artículo establece que el impuesto sobre la renta pagado en México por personas físicas extranjeras que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, considerarán dicho impuesto como definitivo en lugar de considerarlo como pago provisional a cuenta del impuesto anual. Por su parte, a partir de la fecha que la persona física extranjera obtenga la residencia en México pagará el ISR a su cargo en los términos del Título IV de la Ley de la materia.*

*Por otra parte, de acuerdo con lo señalado por este artículo, habrá que determinar el momento en que una persona física adquiere la*

*residencia para efectos fiscales en México y, en consecuencia, calcular el ISR a su cargo conforme a las reglas aplicables a nacionales.*

*Para estos efectos habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 9 del CFF que dispone que, tratándose de personas físicas, se consideran residentes en México a las que establezcan en territorio nacional su casa habitación, estableciéndose, además, las excepciones. Adicionalmente, el Código Fiscal de la Federación adopto las reglas contenidas en los tratados tributarios firmados por México al establecer ciertas excepciones, en materia de residencia fiscal, para aquellas personas físicas que tienen casa habitación en ambos países, señalando para ello el centro de intereses vitales.*

*Por otro lado, se hace una excepción tratándose de extranjeros dedicados a la construcción de obra, tal y como se comentó en relación con el artículo 201, primero porque se considera que constituyen establecimiento permanente en los términos del artículo 2o de la Ley; es decir, cuando tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección ó supervisión relacionadas con ellos, la duración de los servicios sea mayor de 183 días naturales, consecutivos o no en un periodo de doce meses; segundo a diferencia de cualquier otro ingreso que obtengan los extranjeros en México, una vez que constituyan establecimiento permanente, se establece la obligación de presentar una declaración de impuesto dentro de los tres meses siguientes a aquel en que se confirme tal supuesto, calculando el ISR a su cargo por el periodo en que operaron en Territorio Nacional previo a su establecimiento permanente, con base a lo dispuesto por el Título II o IV según sea el caso; para lo cual, el ISR pagado en el periodo en que el extranjero no constituyó establecimiento permanente tendera el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto causado al momento de constituir establecimiento permanente; y tercero, porque también se establece la obligación de que efectúen pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta a partir de que constituyan establecimiento permanente en el País.*

## **CONCEPTOS DE INGRESOS**

**ARTÍCULO 210.-** 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 110 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 250

- II. Honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 120 de esta Ley.
- III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los referidos en el artículo 141 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 162 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 179 al 207 de esta Ley.  
RMF I.2.1.19.
- VII. Intereses, los previstos en los artículos 195, 196, 198 y 199 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 179 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 179 al 207, es decir, a todos los ingresos a que se refiere el Título de residentes en el extranjero.*

*Lo anterior, porque, seguramente, se quiere limitar en ciertos casos, la aplicación de los beneficios otorgados por los tratados fiscales para evitar la doble tributación celebrados por México.*

## **GARANTÍA DEL PAGO DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 211.-** Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 180 y 184 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.

*Con esta disposición, se permite a los residentes en el extranjero que reciban ingresos por concepto de salarios y honorarios, a fin de que garanticen el pago del Impuesto Sobre la Renta que pudiera causarse con motivo de la realización de sus actividades en México, mediante depósito en las cuentas de garantía del interés fiscal a que hace referencia los artículos 141 y 141-A del CFF.*

**TÍTULO VI**  
**DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS**  
**MULTINACIONALES**

**CAPÍTULO I**

**DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES**

**DEFINICIÓN DE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 212.** 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 270, RISR 271, RMF I.3.18.1., RMF I.3.18.2., RMF I.3.18.6., RMF I.3.18.8., RMF I.13.2.1.

*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 están obligados al pago del ISR por ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes (en adelante "REFIPRES") obtenidos ya sea de manera directa o indirecta, así como la obligación de reportar las inversiones efectuadas en dicho regímenes. Estas disposiciones tienen como objetivo inhibir el uso de jurisdicciones que establecen un gravamen efectivo en el ISR menor al existente en México como un medio para eludir o evadir el pago del impuesto en nuestro país.*

*De acuerdo con el artículo 270 del Reglamento de la LISR los contribuyentes que generen ingresos sujetos a REFIPRES a través de otra persona moral residente en México podrán no aplicar lo dispuesto en este artículo, es decir, tributar de conformidad con los Títulos II o IV según corresponda a personas morales o físicas, siempre que presenten la declaración informativa anual a que se refiere el artículo 214 de la Ley y que conserven la documentación que demuestre que dicha persona moral cumplió con la obligación de tributar de acuerdo con este Título. Mediante este artículo 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.*

*El artículo 271 del Reglamento de la LISR establece que no se considerarán ingresos sujetos a REFIPRES los generados de manera directa siempre que los contribuyentes los acumulen en los términos de los Títulos II o IV de la LISR.*

*La regla I.3.18.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal. señala que las personas físicas podrán no considerar ingresos sujetos a REFIPRES*

*aquellos que durante el ejercicio 2008 no excedan en su totalidad de \$ 160,000 pesos.*

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.

RISR 270-A

*Se establece el gravamen de los ingresos sujetos a REFIPRES incluso si no han sido distribuidos a un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. En otras palabras, se establece un régimen de “transparencia” mediante el 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 tiene una participación. La mecánica de este cálculo se establece en el artículo 213 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.

RMF I.3.18.1., RMF I.3.18.8.

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 I.3.18.5.

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.

RISR 270-A

*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 Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no se hubieran distribuido a un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país.*

*La regla I.3.18.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal establece como medio para demostrar que el ingreso causado es superior al 75 % antes señalado el que el contribuyente cuente copia de la declaración presentada por la entidad o figura jurídica extranjera del último ejercicio fiscal o una certificación emitida por un contador público que pertenezca a una firma internacional.*

*Los contribuyentes que cumplan con requisitos de tenencia accionaria o participación, así como cuando la figura jurídica que sea residente fiscal en algún país, deberán en lugar de considerar cada operación, determinar la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas por ésta..*

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 270, RISR 271, RMF I.3.18.2.

Asimismo, 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.

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.

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.

RISR 134, RISR 222, RMF I.2.1.6., RMF I.3.18.4.

*El artículo incorpora varias normas de excepción, siendo la primera la aplicable a 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 incorpora ya 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.*

*La regla I.3.18.4.de la Resolución Miscelánea Fiscal tampoco considera como ingresos pasivos aquellos que provengan de la enajenación de bienes que no tenga como procedencia o destino México, así como los servicios cuando el pago por su prestación no genere una deducción en los términos de la Ley del ISR.*

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 10 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 214 de esta Ley.

RMF II.3.10.6

*Otra norma de excepción es la que no considera ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes aquellos que correspondan a ingresos por regalías correspondientes al otorgamiento del uso o goce de ciertos intangibles creados y desarrollados en el extranjero o adquiridos a precios de mercado, 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. La excepción sólo es aplicable a intangibles relacionados con patentes o secretos comerciales y no a otros como pudieran ser marcas y nombres comerciales.*

Asimismo, 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.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 215 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.

RISR 120-A

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 215 de esta Ley y no se genere una deducción autorizada para un residente en México.

RMF II.3.10.1.

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.

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.
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 213.-** Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 212 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.

RMF I.3.18.3., RMF I.3.18.6., RMF I.3.18.9.

*Este artículo establece la mecánica de cálculo del ISR para los ingresos sujetos a REFIPRES de conformidad con el artículo 212 de la LISR. Este artículo reitera que el gravamen de estos ingresos en el momento de su percepción por la figura o entidad jurídica extranjera aun cuando no se hubiere distribuido al contribuyente.*

*A continuación se presenta 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.*

**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 30., 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 calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 15, 127, 169 y 170 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 los cuales no deberán acumularse a los demás ingresos del contribuyente.*

*A continuación se presentan diversas tesis de la 1ª Sala de la SCJN en la que se señala que el régimen "cedular" para 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, evidencien 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.

*Por otro lado, 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 las morales, así como tampoco se considerarán en la determinación de la PTU.*

*La regla I.3.18.9.de la Resolución Miscelánea Fiscal establece el cálculo del ISR de manera consolidada para los ingresos sujetos a REFIPRES para las entidades o figuras jurídicas que residan en un mismo país y siempre que consoliden sus resultados de acuerdo con las disposiciones de dicho país.*

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 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 61 de esta Ley.

*Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de generar ingresos de REFIPRES a través de una entidad extranjera o figura jurídica extranjera que sea residente fiscal en algún país y tribute como entidad en el ISR deben, 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.*

*El Reglamento de la Ley, en su artículo 274, establece que para la determinación de la utilidad fiscal deberán considerarse los requisitos para las deducciones contenidos en artículos 31 de la Ley del ISR, así como los gastos no deducibles a que se refiere el artículo 32 de la citada Ley. 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 del país en el que la entidad o figura jurídica extranjera sea 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 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 212 de esta Ley y presentar dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 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.

RISR 274, RMF I.3.18.7.

*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 10 de esta Ley, al ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal a que se refiere este artículo, según sea el caso.

RMF I.3.18.9.

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 212 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 10 de esta Ley.

RMF I.3.18.5.

*Al igual que para otras cuentas fiscales, la Ley del ISR 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 período 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 período comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se distribuyan los ingresos, dividendos o utilidades.

## RISR 9

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 88 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 24 de esta Ley. El contribuyente podrá optar por aplicar lo previsto en el artículo 24 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 89 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 período 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 período 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.

## RISR 9

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.

## RISR 9

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 272

*Adicionalmente, el artículo 272 del RLISR, 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 10 de esta Ley, al ingreso gravado en los términos del Título V de la misma.

La contabilidad de los contribuyentes relativa a los ingresos a que se refiere este Capítulo deberá reunir los requisitos que establece la fracción I del artículo 87 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 212 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 215 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, y
- 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 214 de esta Ley.

*A partir de 2008 se incorpora la facultad para las autoridades fiscales de determinar la simulación de actos jurídicos sólo para efectos fiscales. Dicha facultad es aplicable a los ingresos sujetos a*

*REFIPRES, a las operaciones celebradas entre partes relacionadas así como a los ingresos provenientes de fuente de riqueza en México.*

## **DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 214.-** 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 275, RMF I.2.1.1., RMF I.3.18.2. RMF I.3.18.7., RMF II.2.8.4.1., RMF II.2.8.4.2., RMF II.2.8.4.4., RMF II.2.8.4.5., RMF II.3.10.2., RMF II.3.10.3., RMF II.3.10.4., RMF II.3.10.5.

*Se establece la obligación de presentar en el mes de febrero de cada año la declaración informativa de ingresos directos o indirectos sujetos a REFIPRES. De acuerdo con la regla miscelánea II.3.10.2 . se considera que la declaración informativa se presenta en tiempo cuando el contribuyente la presente de manera espontánea dentro de los 3 meses siguientes al mes de febrero y siempre que incluya la totalidad de las inversiones o ingresos provenientes de REFIPRES.*

*Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111 del CFF, a la persona que omita presentar la declaración correspondiente o la presente incompleta se podrá imponer una sanción de tres meses a tres años de prisión.,*

*El artículo 275 del Reglamento de la Ley del ISR exceptúa de la obligación de acompañar los estados de cuenta a los contribuyentes siempre y cuando los conserven y proporcionen en tiempo a las autoridades fiscales cuando les sean requeridos.*

*La regla I.3.18.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal exceptúa de la presentación de la declaración a los contribuyentes que obtengan ingresos sujetos a REFIPRES de manera indirecta a través de otra persona moral residente en México siempre que esta última presente la declaración informativa correspondiente.*

*La regla I.3.10.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal establece excepciones adicionales a la presentación de la declaración informativa a los contribuyentes que se ubiquen en supuestos diversos tales como el llevar a cabo operaciones a través de entidades transparentes residentes en países con los que México hubiera celebrado acuerdos amplios de intercambio de información.*

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 212 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 212 de esta Ley, o cuando no cumplan con la presentación de la declaración informativa a que se refiere este párrafo.

RMF I.3.18.2., RMF II.3.10.6.

*Adicionalmente, aquellos contribuyentes que obtengan cualquier tipo de ingresos provenientes de territorios incluidos dentro de la llamada “lista negra” sin importar si se trata de ingresos que no se consideren provenientes de REFIPRES, así como aquéllos que realicen operaciones a través de entidades transparentes también están obligados a presentar la declaración informativa.*

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES F. XII.** 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

*La regla I.3.10.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal señala el contenido de la declaración informativa por las operaciones que realicen a través de figuras o entidades jurídicas extranjeras transparentes.*

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 II.3.10.4.

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 215.-** 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.

RMF I.3.3.1.14., RMF I.3.17.16., RMF I.3.19.7., RMF II.6.2.12.

*La obligación de los contribuyentes de actuar a 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 XII del artículo 86 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 activos y riesgos), el análisis de comparabilidad y el método utilizado de acuerdo con el artículo 216 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. La regla II.2.10.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal señala la documentación e información que deberá presentarse en la solicitud de resolución correspondiente.*

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.

RMF I.2.14.4., RMF II.2.10.2.

*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 86 fracción XII 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 165 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 216 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:

RMF I.3.3.1.14.

- 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; y
  - 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; y
- 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.

RMF I.2.8.3.3., RMF I.3.9.9.

Asimismo, 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 216.-** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

### RMF I.2.14.4.

- 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.

RISR 276

*El artículo 276 del Reglamento de la Ley, permite utilizar el método intercuartil para ajustar el rango de precios, monto de contraprestaciones o rangos de utilidad.*

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 215 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 216 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. Asimismo, 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 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

## **REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LAS MAQUILADORAS**

**ARTÍCULO 216-BIS.** Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2o. de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 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 cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

RISR 277, RMF I.2.14.4., RMF I.13.3.1., RMF I.3.19.2.

*La Ley establece 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.*

*De acuerdo con las fracciones II y IV del Artículo Tercero Transitorio del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) las referencias a maquiladora y a operación de maquila, se entenderán hechas a las empresas que cuenten con programa autorizado y a la operación de manufactura, respectivamente, en los términos de dicho Decreto.*

*La Resolución Miscelánea Fiscal, en su regla I.3.19.2. señala que se consideran maquiladoras las empresas controladas a través de las cuales una maquiladora controladora de empresas lleve a cabo operaciones de maquila.*

- I. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta Ley en concordancia con 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, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1 % del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley.

RMF I.3.19.8., RMF I.13.7.1.

- II. Obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguientes:

- a) 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.

RMF I.3.19.5., RMF I.3.19.8., RMF I.3.19.9.

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.

*La regla I.3.19.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal, permite excluir del cálculo, el valor de los terrenos, construcciones, maquinaria y equipo, arrendados a partes no relacionadas residentes en territorio nacional.*

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

- i. La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso 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 215 y 216 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 lo dispuesto en el artículo 90-A de esta Ley.

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.

RMF I.3.19.6.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominadas 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 depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:

RMF I.3.19.6.

- 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 depreciar 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 40, 41, 42, 43 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 esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la depreciación 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 depreciación 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 depreciar 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 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

- iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10 % del monto de adquisición de los bienes.

*La regla I.3.19.6.de la antes mencionada Resolución Miscelánea Fiscal, permite a las maquiladoras optar por considerar el valor de los inventarios y el monto original de la inversión en el caso de activos fijos, considerando el valor consignado en el pedimento de importación correspondiente, siempre que dicho valor sea mayor al que se encuentren registrados en la contabilidad del residente en el extranjero propietario de dichos 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 del inciso a) 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.
- b)** 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

RMF I.3.19.8., RMF I.3.19.9.

  - 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 depreciación y amortización 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados.
  - 4.** No deberán considerarse los gastos financieros.
  - 5.** No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de los citados principios de contabilidad generalmente aceptados 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.
  - 6.** Derogado

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 este inciso.

Para los efectos de este inciso 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 180 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 los incisos a) y b) anteriores, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

- III.** Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de esta Ley.

RMF I.3.19.8., RMF I.13.7.1.

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 lo dispuesto en las fracciones I o III de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

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 XIII del artículo 86 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

II.2.8.4.2. Para los efectos del artículo 31 del CFF, los contribuyentes o retenedores que conforme a las disposiciones fiscales deban presentar alguna declaración informativa o aviso de los que se relacionan en el Anexo 1, deberán estar a lo siguiente:

- I.** Si la declaración informativa se elabora mediante medios magnéticos, deberá presentarse en los módulos de servicios tributarios de la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal.
- II.** Las declaraciones informativas que se formulen a través de la forma oficial aprobada o aviso, se presentarán en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal o podrán ser enviadas, igualmente a dicha administración, por medio del servicio postal en pieza certificada.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el último párrafo del artículo 2o. de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

*Del análisis del artículo 216-BIS se desprenden tres opciones para cumplir con las reglas de precios de transferencia y por este conducto evitar que el residente en el extranjero constituya un establecimiento permanente en México, a saber:*

1. *En primer lugar, la elaboración de un estudio de precios de transferencia siguiendo los lineamientos que establece la guía de la OCDE, el cual en nuestra opinión generalmente se obtiene de aplicar el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación utilizando como empresas comparables a empresas prestadoras de servicios varios y subcontratistas. A la utilidad de operación obtenida se sumará el resultado de multiplicar el saldo por redimir de la maquinaria y equipo registrado en la contabilidad del residente en el extranjero propietario de los activos multiplicado por el 1 %. Sólo se incluyen el valor de la maquinaria y equipo que no hubiera sido arrendada a la empresa maquiladora a precios de mercado.*
2. *Como segunda opción la maquiladora deberá obtener una utilidad fiscal que al menos represente el 6.5 % de los costos y gastos totales incurridos por la maquiladora y con ciertas excepciones por el residente en el extranjero y el 6.9 % del valor de los activos utilizados en la operación de maquila propiedad de la maquiladora y con ciertas excepciones del residente en el extranjero.*
3. *Como tercera opción, se establece la posibilidad de que la maquiladora prepare un estudio de precios de transferencia utilizando el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación e incorporando en el análisis un rendimiento por la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero.*

*Para los puntos 1 y 3 se establece la posibilidad para la maquiladora de solicitar ante el SAT una resolución particular o APA en los términos del Art. 34-A del CFF.*

*Los contribuyentes que den cumplimiento a lo establecido en este artículo, no estarán obligados a presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, únicamente por la operación de maquila.*

### **DIFERIMIENTO DE IMPUESTOS**

*A principios de 2003 el Poder Ejecutivo estableció un estímulo fiscal dirigido a la industria maquiladora consistente en un diferimiento de Impuesto Sobre la Renta el cual se incorporó posteriormente en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en su artículo 277.*

*El estímulo fiscal consiste en aplicar un crédito fiscal contra el Impuesto Sobre la Renta equivalente al monto del impuesto que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata de las inversiones de bienes nuevos de activo fijo, incluso los que se utilicen dentro de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.*

*Se entienden por bienes nuevos de activo fijo los que se utilizan por primera vez en México, incluyendo los que son propiedad del residente en el extranjero. En bienes de procedencia extranjera el Monto Original de la Inversión (MOI) será el consignado en los libros de contabilidad del extranjero (valor neto de los activos) y la fecha de adquisición será la fecha de entrada por primera vez al país (sin importar que se importen usados).*

*Los artículos 10 y 11 de las Disposiciones Transitorias del Reglamento de la Ley del ISR establecen que el beneficio previsto en el artículo 277 Reglamentario sólo es aplicable a partir del ejercicio de 2002, así como la posibilidad de que las maquiladoras utilicen en lugar de los porcentajes de depreciación acelerada establecidos en los artículos 220 y 221 de la LISR, los porcentajes publicados en el Decreto Presidencial por el cual se otorga el beneficio de deducción adicional por inversión de activos fijos publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2003.*

### **EXENCIÓN PARCIAL DE ISR**

*Las maquiladoras también gozan de un estímulo fiscal otorgado mediante el Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de octubre de 2003.*

*En el artículo 11 de dicho Decreto se exime parcialmente del pago del ISR a los contribuyentes que lleven a cabo operaciones de Maquila en los términos del Decreto para el Fomento y la Operación de la Industria Maquiladora de Exportación y cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de la LISR, esto significa a todas las maquiladoras que cuenten con estudio de precios de transferencia o bien cumplan con otra de las alternativas previstas en dicho artículo.*

*La exención parcial consiste en determinar la cantidad equivalente a la diferencia del ISR que resulte de calcular la utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor de aplicar lo dispuesto en los incisos a) (6.9 % s/activos) y b) (costo + 6.5 %) de la fracción II del artículo 216-Bis de la Ley y el ISR que resultaría de calcular dicha utilidad fiscal aplicando el 3 %.*

*Se puede excluir de los activos los inventarios utilizados en la operación de maquila, lo cual no es recomendable ya que disminuye el beneficio fiscal.*

*Una vez determinado el procedimiento sobre el cual se llega a la utilidad fiscal, se le aplica la tasa del impuesto sobre la renta (28 %) y ese es el impuesto del ejercicio al que se le debe disminuir la cantidad determinada en el estímulo fiscal, la diferencia será el impuesto a pagar.*

*En Disposición Transitoria de esta Regla, se establece que el beneficio será aplicable en una proporción a 2 de 12 meses por 2003 y 100 % en 2004.*

#### **ESTÍMULO FISCAL EN EL IETU**

*Mediante el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007 y en vigor a partir del 1° de enero de 2008 se estableció en su Artículo Quinto un estímulo fiscal a las maquiladoras en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

### **AJUSTES DE PRECIOS**

**ARTÍCULO 217.-** 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 PARA EL AHORRO**

#### **DEPOSITOS EN CUENTAS PERSONALES PARA EL AHORRO, PAGOS DE PRIMAS DE SEGUROS PARA EL RETIRO Y ADQUISICION DE ACCIONES DE SOCIEDADES DE INVERSION**

**ARTÍCULO 218.-** *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 las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señale el propio servicio 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 177 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:*

*Este párrafo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

RISR 278, RISR 279, RISR 280, RMF I.3.20.1.1.

1.3.20.1.1. Para los efectos del artículo 218 de la Ley del ISR, las acciones de sociedades de inversión a que se refiere

el citado precepto, son las emitidas por sociedades de inversión en instrumentos de deuda que se relacionan en el Anexo 7.

**ARTÍCULO 218. 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 las sociedades 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 177 de esta Ley de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en el 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:**

*Este encabezado del primer párrafo entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

RISR 278, RISR 279, RISR 280, RMF I.3.20.1.1.

- 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 las sociedades de inversión a que se refiere este artículo quedarán en custodia de la sociedad de inversión a la 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 las sociedades 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 las sociedades de inversión, indemnizaciones o préstamos que deriven de esas cuentas, de los contratos respectivos o de las acciones de las sociedades 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 de la sociedad de inversión de la 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.*

*Esta fracción tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012*

- II. Las cantidades que se depositen en las cuentas personales, se paguen por los contratos de seguros, o se inviertan en acciones de las sociedades de inversión, a que se refiere este artículo, así como las reservas, sumas o cualquier cantidad que obtengan por concepto de dividendos, enajenación de las acciones de las sociedades de inversión, indemnizaciones o préstamos que deriven de esas cuentas, de los contratos respectivos o de las acciones de las sociedades 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 de la sociedad de inversión de la 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 del impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuaron los depósitos, los pagos de la prima o la adquisición de las acciones, de no haberlos recibido.**

**Tratándose de intereses derivados de la cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro o de la sociedad de inversión de la que se hayan adquirido las acciones, la institución de que se trate deberá realizar la retención a la que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de esta Ley.**

*Esta fracción II entrará en vigor a partir del 1 enero de 2013 (De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2012)*

RISR 212, RISR 213.

1.3.2.14. Para los efectos de la Ley del ISR y su Reglamento, se consideran títulos valor que se colocan entre el gran público inversionista, aquéllos que la Secretaría, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; y teniendo en consideración lo dispuesto en los párrafos siguientes de la presente regla, autorice en virtud de que sus características y términos de colocación, les permitan tener circulación en el mercado de valores; así como los valores que se encuentren autorizados por la Comisión antes señalada para ser listados en el Sistema Internacional de Cotizaciones.

No se consideran colocados entre el gran público inversionista los títulos que correspondan a transacciones concertadas fuera de bolsa, como son los cruces protegidos, las operaciones de registro o con cualquiera otra denominación, inclusive 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. Quedan exceptuadas de lo establecido en el presente párrafo las operaciones de registro sobre acciones representativas del capital de sociedades de inversión, las operaciones de



registro de acciones que se realicen con el exclusivo objeto de entregar títulos para liquidar operaciones financieras derivadas de capital realizadas a través del Mercado Mexicano de Derivados, así como las ofertas públicas.

Los títulos valor a que se refiere esta regla son los que se relacionan en el Anexo 7.

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 sociedad 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 109, fracción XVII, 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 170 de esta Ley.

*A través de esta disposición se pretende promover el ahorro interno en las personas físicas, mediante un estímulo a través del cual se les permite disminuir su base gravable del año, o del ejercicio anterior si no se ha presentado la declaración respectiva, mediante el depósito o inversión que realicen en una institución de crédito siempre que se manifieste por escrito a dicha institución que se efectúa en los términos de este artículo, de acuerdo con lo señalado en el artículo 278 del RLIR, no obstante lo anterior, es prácticamente imposible abrir las "cuentas personales especiales para el ahorro", ya que las instituciones de crédito no las contemplan en su catálogo de servicio, contrastando con lo que establece el citado artículo reglamentario. Adicionalmente, el artículo 280 del RLISR permite aplicar el beneficio del estímulo en comento para las aportaciones adicionales que se*

*hagan a la subcuenta de ahorro a largo plazo de la cuenta individual a que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*

*Asimismo, este estímulo se hace extensivo para las primas pagadas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efectos autorice el SAT mediante disposiciones de carácter general (reglas que han quedado establecidas a través del artículo 279 del RLISR) o para la adquisición de acciones de sociedades de inversión que cumplan con los requisitos señalados también por el SAT mediante reglas de carácter general (las emitidas por sociedades de inversión en instrumentos de deuda que se relacionan en el Anexo 7 de la RMF para 2012.*

*La fracción I establece el importe máximo, el cual no podrá exceder en el año de calendario de que se trate de \$ 152,000.00 en cualquiera de los tres instrumentos señalados en esta disposición, consideramos que debe ampliarse el citado límite o cuando menos, actualizarse con la inflación año con año.*

*Por otra parte, resulta preocupante la omisión en que incurre la fracción II de la disposición que se comenta, toda vez que de manera genérica señala que las personas físicas estarán obligadas a acumular, entre otras, las cantidades que se depositen en las cuentas personales, se paguen por los contratos de seguros, o se inviertan en acciones de las sociedades de inversión beneficiadas, situación que en términos generales es correcta, salvo en el caso que el monto destinado a estos conceptos por el contribuyente hubieren rebasado el límite de los \$ 152,000.00 en cuyo caso, la acumulación debiera establecerse hasta dicho importe.*

*Dada la opción que se contempla para las personas casadas bajo régimen de sociedad conyugal, de considerar de ambos cónyuges o de solo uno de ellos, el monto de la cuenta especial o la inversión en acciones en sociedades de inversión la realizan ambos o solo uno de ellos, es conveniente analizar la situación fiscal individual de cada cónyuge a efecto de asignar esta deducción a quien genere los mayores ingresos gravados, de ser éstos similares, lo conveniente será compartir la citada deducción.*

*Es importante resaltar que los seguros que contempla el presente artículo, en términos generales involucran el relativo a vida del contribuyente, motivo por el cual se precisa que la compañía de seguros deberá consignar en la póliza respectiva, el monto de la prima que corresponda a este último, toda vez que no goza del estímulo fiscal.*

*Entendemos que la filosofía de este estímulo consiste en la creación de un fondo propio para hacer frente a un eventual retiro de actividades productivas, no obstante en la mayoría de los casos resulta poco atractivo porque no existe un incentivo adicional que premie la permanencia de la inversión. Asimismo, el estímulo debería ser*

*atractivo para quien lo considera como una alternativa para un seguro de vida o un plan de retiro a largo plazo. A nuestro juicio además debería incorporarse al artículo 109 una disposición que permita aplicar una exención similar a la establecida en la fracción III de dicho artículo cuando el titular fallezca o cuando cumpla 60 años de edad.*

*Las modificaciones que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2011 tienen por objeto hacer más clara la disposición y en ciertos casos señalar los casos en que deberá haber retención por los intereses que generen.*

## **GASTOS E INVERSIONES EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA**

### **Artículo 219. (Se deroga)**

*En virtud de que desde el año 2008 en lugar de otorgarse este beneficio como un crédito, se otorga en efectivo, se deroga esta disposición. Asimismo, de conformidad con el ARTÍCULO CUARTO fracción XV de las Disposiciones Transitorias de la LISR, los contribuyentes que, con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, hubieran sido beneficiados con el estímulo fiscal que se deroga, podrán aplicar el monto pendiente de acreditar del estímulo fiscal autorizado por ejercicios anteriores, hasta agotarlo, conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2009.*

## **CAPÍTULO II**

### **DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 220.-** Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.

RMF I.3.3.2.4.

1.3.3.3.6. Los contribuyentes que hubiesen optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, para efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14, fracción I de la misma Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2011, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2010, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal, adicionada o reducida, según sea el

caso, con el importe de la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 del mismo ordenamiento.

Lo anterior será aplicable, siempre que el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior corresponda a los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008, 2009 ó 2010, 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.

Los por cientos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere este artículo, son los que a continuación se señalan:

- I. Los por cientos por tipo de bien serán:
  - a) Tratándose de construcciones:
    1. 74 % 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.
    2. 57 % en los demás casos.
  - b) Tratándose de ferrocarriles:
    1. 43 % para bombas de suministro de combustible a trenes.
    2. 57 % para vías férreas.
    3. 62 % para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.
    4. 66 % para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.
    5. 74 % para el equipo de comunicación, señalización y telemando.
  - c) 62 % para embarcaciones.
  - d) 87 % para aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.
  - e) 88 % 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.
  - f) 89 % para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.
  - g) Tratándose de comunicaciones telefónicas:
    1. 57 % para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
    2. 69 % para 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.

3. 74 % 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.
4. 87 % para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.
5. 74 % para los demás.

**h)** Tratándose de comunicaciones satelitales:

1. 69 % 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.
2. 74 % 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.

**II.** Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en la fracción anterior, se aplicarán, de acuerdo con la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes:

- a)** 57 % 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.
- b)** 62 % en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.
- c)** 66 % en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.
- d)** 69 % 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.
- e)** 71 % 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.
- f)** 74 % en el transporte eléctrico.
- g)** 75 % en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.

- h)** 77 % en la industria minera; en la construcción de aeronaves. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable a la maquinaria y equipo señalado en el inciso b) de esta fracción.
- i)** 81 % en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por las estaciones de radio y televisión.
- j)** 84 % en restaurantes.
- k)** 87 % en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.
- l)** 89 % para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- m)** 92 % en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.
- n)** 74 % en otras actividades no especificadas en esta fracción.
- o)** 87 % en la actividad del autotransporte Público Federal de carga o de pasajeros.

#### RISR 282

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en la fracción II de 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 a aquél en el que se realice la inversión.

La opción a que se refiere este artículo, 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.

#### RISR 3-A, RISR 282

Para los efectos de este artículo, se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

La opción a que se refiere este artículo, sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que no requieran de uso intensivo de agua en sus procesos productivos, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y que en este último caso, además, obtengan de la unidad competente de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, constancia que reúne dicho requisito, la opción prevista en este párrafo no podrá ejercerse respecto de autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

#### RISR 281, RISR 282

*De manera acertada se incorporó a la Ley la llamada Deducción Inmediata de las inversiones de las empresas, a efecto de impulsar la inversión productiva y por lo tanto, lograr la generación de nuevos empleos, en el entendido de que sólo procederá respecto de las inversiones en bienes nuevos que realice el contribuyente.*

*Mediante este estímulo fiscal se da la opción de deducir de manera inmediata en un solo ejercicio el valor presente del monto total de la inversión realizada, mediante la aplicación del por ciento que para cada tipo de bien se establece en la LISR, el cual fue calculado tomando una tasa de descuento del 6 %, en lugar de la deducción lineal en el por ciento que para cada tipo de bien resulte considerando la vida útil o la obsolescencia del mismo, establecido en los artículos 40 y 41 de la ley.*

*De acuerdo con las reglas en vigor, la aplicación de la deducción inmediata puede llevarse a cabo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el ejercicio en el cual se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente. Asimismo, es importante destacar que no existe restricción alguna en cuanto al tiempo que los bienes deben permanecer en la empresa, ni en cuanto a ejercer la opción por cada bien que se adquiera; esto es, no tiene que ejercerse por todas las adquisiciones del ejercicio, ni tampoco se tiene que ser consistente año con año.*

*Se establece que en el caso de contribuyentes que se dediquen a dos o más actividades, para efectos de determinar la tasa de deducción inmediata de la maquinaria y equipo a que se refiere la fracción II de este artículo, se utilizará la que corresponde a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.*

*El estímulo en cuestión, no aplicará en el caso de inversiones en mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente o aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola. Aun y cuando no existe una explicación, en la exposición de motivos, de porque se excluyen estos bienes entendemos que por no tratarse de inversión productiva se dejan fuera.*

*Es importante destacar que existe el criterio normativo 80/2004/ISR emitido por el SAT en el cual se establece que serán objeto de la deducción inmediata de autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, nuevos que se utilicen en la actividad de autotransporte público federal de carga o de pasajeros, por lo que la limitante relativa a automóviles no le es aplicable a dicha actividad, mismo que es coincidente con la disposición reglamentaria contenida en el artículo 282, el cual además precisa, que este estímulo aplica con independencia de que la prestación del servicio tenga como origen o destino las áreas metropolitanas a que se refiere el artículo 221 del ordenamiento en comento.*

*Se aclara que se consideran bienes nuevos para estos efectos, los que se utilicen por primera vez, en México, por lo que todos aquellos que sean importados y se vayan a utilizar por primera vez en nuestro país podrán calificar para el estímulo aún y cuando se trate de bienes usados en el extranjero.*

*Se excluyen de la deducción inmediata a los bienes que se utilicen en las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que el contribuyente no requiera de uso intensivo de agua en sus procesos productivos, que utilicen tecnologías limpias de contaminantes y cuente con la constancia respectiva de la autoridad competente. En este sentido, el artículo 281 de la LISR establece que se tendrá por cumplido el requisito de obtener la constancia a que se refiere dicho precepto, cuando los contribuyentes obtengan un certificado de industria limpia por sus instalaciones, plantas u oficinas, ubicadas en las áreas metropolitanas que establece el artículo 221-A de la Ley, emitido por la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente.*

*Por último, consideramos que continúa en vigor el Decreto publicado en el DOF el 20 de junio de 2003, mediante el cual se otorga un Estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo. En este Decreto, se incrementan los por cientos de deducción que contempla la LISR al considerar una tasa de descuento del 3 % en el cálculo del valor presente del monto total de la inversión en lugar del 6 % que originalmente se consideró en la LISR, con lo que de facto se otorgan las tasas que estuvieron vigentes hasta el ejercicio de 1998, no obstante este criterio pudiera no ser compartido por las autoridades fiscales al amparo de lo dispuesto por la fracción III del artículo segundo de las disposiciones de vigencia anual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable al ejercicio 2006, en el cual se establece para el aludido ejercicio deberán aplicarse los por cientos contenidos en el citado Decreto en sustitución de los por cientos a que se refieren los artículos 220 y 221 del ordenamiento en cuestión.*

*En virtud de lo comentado en el párrafo que antecede, la autoridad pudiera interpretar que al no haberse publicado una disposición similar para el ejercicio 2007 y siguientes los por cientos aplicables lo serán los contenidos en los artículos 220 y 221 los cuales son sensiblemente menores a los contenidos en el referido Decreto, sin embargo, consideramos que existen elementos para en su caso defender la postura que se comenta en el párrafo que antecede, por lo que es conveniente que previamente a tomar la decisión se obtenga la opinión de los profesionales en la materia.*

*A continuación se presentan los por cientos de deducción inmediata señalados en el Decreto mencionado:*

**I. Los por cientos por tipo de bien serán:**

**a) Tratándose de construcciones:**

**I. 85 % 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 y Literatura.*

2. *74 % en los demás casos.*
- b) *Tratándose de ferrocarriles:*
  1. *63 % para bombas de suministro de combustible a trenes.*
  2. *74 % para vías férreas.*
  3. *78 % para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.*
  4. *80 % para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.*
  5. *85 % para el equipo de comunicación, señalización y telemando.*
- c) *78 % para embarcaciones.*
- d) *93 % para aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.*
- e) *94 % 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.*
- f) *95 % para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.*
- g) *Tratándose de comunicaciones telefónicas:*
  1. *74 % para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.*
  2. *82 % para 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.*
  3. *85 % 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.*
  4. *93 % para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.*

5. 85 % para los demás.
  - h)** *Tratándose de comunicaciones satelitales:*
    1. 82 % 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.
    2. 85 % 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.
- II.** *Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en la fracción anterior, se aplicarán, de acuerdo con la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes:*
- a)** 74 % 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.
  - b)** 78 % en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.
  - c)** 80 % en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.
  - d)** 82 % 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.
  - e)** 84 % 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.
  - f)** 85 % en el transporte eléctrico y en la fabricación de vehículos de motor y sus partes.
  - g)** 86 % en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.
  - h)** 87 % en la industria minera; en la construcción de aeronaves. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable a la maquinaria y equipo señalado en el inciso b) de esta fracción.

- i) 90 % en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por las estaciones de radio y televisión.*
- j) 92 % en restaurantes.*
- k) 93 % en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.*
- l) 95 % para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.*
- m) 96 % en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.*
- n) 85 % en otras actividades no especificadas en esta fracción.*
- o) 93 % en la actividad del autotransporte Público Federal de carga o de pasajeros.*

## **REGLAS PARA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES**

**ARTÍCULO 221.-** Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el artículo anterior, por los bienes a los que la aplicaron, estarán a lo siguiente:

- I.** 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.

1.3.3.2.5. Los contribuyentes a que se refiere la regla 1.3.3.2.4., podrán deducir como inversiones en los términos de la mencionada regla, el valor de la inversión en que se haya incurrido para la construcción de la obra objeto de la concesión, autorización o permiso. Para estos efectos, se considerará como monto original de la inversión el que resulte de disminuir del valor de la construcción objeto de la concesión, autorización o permiso, el importe de las aportaciones a que se refiere la regla 1.3.4.1.

En los casos en que se inicie parcialmente la explotación de la obra objeto de la concesión, autorización o permiso, las personas mencionadas en esta regla, podrán efectuar la deducción del monto original de la inversión de la parte de la obra que se encuentre en operación.

Cuando los contribuyentes apliquen lo dispuesto en esta regla, podrán dejar de considerar como ingresos acumulables el importe de las aportaciones a que se refiere la citada regla 1.3.4.1. Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este párrafo, que no hayan considerado como

deudas las mencionadas aportaciones en los términos de la citada regla y como consecuencia de ello les hubiera generado un ajuste anual por inflación deducible, gozarán del beneficio a que se refiere este párrafo, siempre que no deduzcan dicho ajuste.

Para los efectos del artículo 5, fracción I, primer párrafo de la Ley del IVA, los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en esta regla, considerarán como erogación deducible, las erogaciones efectuadas por la adquisición de bienes, prestación de servicios o uso o goce temporal de bienes necesarios para la construcción o instalación objeto de la concesión, autorización o permiso, en la proporción que represente en el valor total de la inversión el monto original de la inversión determinado de conformidad con el primer párrafo de esta regla.

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 el artículo 220 de esta Ley por cada tipo de bien.

- II. Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de los ingresos percibidos por la misma.
- III. 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 el artículo 220 de esta Ley, los por cientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 220 de la Ley citada y el por ciento de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la siguiente:

RMF I.3.3.2.4.

TABLA											
NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS											
% del MOI	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
89	1.58	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
87	4.17	1.42	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
81	9.50	5.99	3.23	1.27	0.14	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	14.28	10.58	7.37	4.69	2.58	1.05	0.15	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
74	17.90	14.18	10.83	7.88	5.35	3.27	1.67	0.57	0.00	0.00	0.00
71	20.21	16.51	13.11	10.06	7.37	5.05	3.13	1.64	0.60	0.03	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
66	26.36	22.78	19.40	16.25	13.32	10.64	8.22	6.07	4.22	2.67	1.45
62	30.54	27.10	23.80	20.67	17.71	14.93	12.35	9.97	7.81	5.88	4.19
57	35.86	32.61	29.47	26.44	23.53	20.74	18.08	15.57	13.20	10.99	8.95
43	52.05	49.54	47.05	44.59	42.17	39.78	37.43	35.11	32.84	30.61	28.42

TABLA										
NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS										
% del MOI	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22 En adelante
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
89	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
81	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
71	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
69	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	0.58	0.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
62	2.76	1.61	0.75	0.19	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
57	7.09	5.41	3.94	2.67	1.63	0.83	0.28	0.00	0.00	0.00
43	26.29	24.21	22.18	20.21	18.30	16.46	14.69	12.99	11.37	9.83

Para los efectos de las fracciones I y III de este artículo, cuando sea impar el número de meses del periodo a que se refieren dichas fracciones, se considerará como último mes de la primera mitad el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

*Este artículo, a través de su fracción I, permite ajustar el valor que se tomará como monto original de la inversión mediante la actualización de la inversión por el periodo transcurrido desde el mes en que se adquirió y hasta el último mes de la primera mitad del periodo transcurrido entre la inversión y el cierre del ejercicio de que se trate.*

*En este tenor, la actualización de la inversión parte de la fecha de su adquisición, momento que no queda claro en tratándose de activos de largo proceso de construcción, toda vez que si éste dura dos o más años queda la duda respecto de la fecha de partida para estos efectos, toda vez que puede interpretarse que la misma procede por "capas anuales" o en su caso a partir de la fecha en que el activo quede terminado; en principio este segundo supuesto es el que contempla la Ley, originando que el monto de la actualización se vea mermado por la inflación habida durante el periodo que dure la construcción del activo.*

*Con objeto de resarcir parcialmente el efecto desfavorable que se genera en el caso de que los bienes objeto del estímulo, sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles, antes de que transcurra el periodo de deducción de haberse aplicado las tasas máximas de Ley, se permite una deducción adicional que se determinará aplicando al monto original de la inversión actualizado, el por ciento que conforme a la tabla anterior corresponda al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del activo y la tasa de deducción que en dicho momento le correspondió al bien de que se trate.*

*Asimismo, de acuerdo con lo comentado en el artículo anterior, en caso de aplicar el Decreto publicado en el DOF el 20 de junio de 2003, la tabla que procedería sería la siguiente:*

% del MOI	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
96	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
95	0.44	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
93	2.16	0.73	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
90	5.04	3.15	1.68	0.65	0.07	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
86	8.67	6.59	4.77	3.24	1.98	1.02	0.37	0.02	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
84	11.17	9.05	7.13	5.42	3.93	2.67	1.64	0.85	0.31	0.02	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
80	14.95	12.81	10.83	8.99	7.31	5.79	4.44	3.25	2.24	1.40	0.76
78	17.64	15.53	13.54	11.66	9.91	8.29	6.80	5.45	4.23	3.16	2.23
74	21.23	19.17	17.19	15.31	13.52	11.83	10.23	8.74	7.35	6.07	4.90
63	33.61	31.79	30.02	28.28	26.58	24.91	23.29	21.71	20.17	18.68	17.23

% del MOI	NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS									
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22 en adelante
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	
96	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
95	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
94	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
93	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
92	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
90	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
86	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
85	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
82	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
80	0.30	0.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
78	1.46	0.84	0.39	0.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	3.85	2.91	2.10	1.41	0.86	0.43	0.15	0.00	0.00	0.00
63	15.82	14.47	13.16	11.91	10.71	9.56	8.46	7.43	6.45	5.53

## ÁREAS METROPOLITANAS RESTRINGIDAS

**ARTÍCULO 221-A.-** Para los efectos del artículo 220 de esta Ley, se consideran áreas metropolitanas las siguientes:

- I. La correspondiente al Distrito Federal que comprende todo el territorio del Distrito Federal y los municipios de Atizapán de Zaragoza, Cuautitlán, Cuautitlán Izcalli, Chalco, Ecatepec de Morelos, Huixquilucan, Juchitepec, La Paz, Naucalpan de Juárez, Nezahualcóyotl, Ocoyoacac, Tenango del Aire, Tlalnepantla de Baz, Tultitlán, Valle de Chalco-Solidaridad y Xalatlaco, en el Estado de México.
- II. La correspondiente al área de Guadalajara que comprende todo el territorio de los municipios de Guadalajara, Tlaquepaque, Tonalá y Zapopan, en el Estado de Jalisco.
- III. La correspondiente al área de Monterrey que comprende todo el territorio de los municipios de Monterrey, Cadereyta Jiménez, San Nicolás de los Garza, Apodaca, Guadalupe, San Pedro Garza García, Santa Catarina, General Escobedo, García y Juárez, en el Estado de Nuevo León.

Cuando se modifique total o parcialmente la conformación territorial de alguno de los municipios a que se refiere este artículo y como resultado de ello dicho municipio pase a formar parte de otro o surja uno nuevo, se considerará que el municipio del que pase a formar parte o el que surja con motivo de dicha modificación territorial, se encuentra dentro de las áreas metropolitanas a que se refiere este artículo.

*De acuerdo con la exposición de motivos de 2002, para hacer acorde esta disposición con las políticas de crecimiento regional y local, para lograr una mejor redistribución de la inversión y del empleo en la geografía de nuestro país y llevar con ello mayores oportunidades de desarrollo en áreas de menor crecimiento, se propone limitar el estímulo a inversiones fuera de las áreas metropolitanas aquí señaladas.*

## CAPÍTULO III

### DE LOS PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD

#### CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

**ARTÍCULO 222.-** 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.

*Con objeto de fomentar la contratación de personal discapacitado que reúna las características que señala este artículo, se otorga el beneficio fiscal que se comenta.*



*Asimismo, para que los patrones estén en posibilidades de determinar si el personal contratado reúne los requisitos para gozar del estímulo fiscal, mediante la fracción XXII del artículo segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2003 se obliga al IMSS a entregar a los patrones el certificado de incapacidad que señale el grado de la misma, respecto de los trabajadores con capacidades diferentes que se inscriban ante el citado Instituto.*

*Consideramos que este estímulo no logra su objetivo de fomentar la contratación de personal discapacitado, en virtud de lo intrascendente de su efecto, por lo que es deseable que se permita disminuir del ISR a cargo del patrón un determinado porcentaje de los salarios pagados a estas personas, tal como sucedía en el pasado.*

*Aun cuando consideramos que el monto del estímulo fiscal no debe tratarse como un ingreso acumulable, es conveniente que se precise esta situación en Ley a fin de brindar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, toda vez que no existe disposición expresa en este sentido, máxime que en este caso particular se haría nugatorio el estímulo al tener que acumular la misma cantidad que se deduzca de los ingresos.*

#### **CAPÍTULO IV**

### **DE LOS FIDEICOMISOS Y SOCIEDADES MERCANTILES DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES**

#### **FIDEICOMISOS PARA LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE BIENES INMUEBLES**

**ARTÍCULO 223.-** Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 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:

RMF I.3.20.2.1., RMF I.4.4.1., RMF I. 4.4.3.,

1.4.4.3. Para los efectos de los artículos 223 y 224 de la Ley del ISR, las personas que hayan constituido fideicomisos antes del 1 de enero de 2007 en los términos de las disposiciones de dicha Ley, vigentes en 2004, 2005 y 2006 relativas a la enajenación de bienes inmuebles realizadas por los fideicomitentes en la aportación de dichos bienes al fideicomiso, estarán a lo dispuesto en dichas disposiciones con respecto a la causación del ISR por la ganancia obtenida en dicha enajenación.

Por lo que respecta a los ingresos que generen los bienes integrantes de fideicomisos constituidos antes del 1 de enero de 2007, deberán ajustarse dichos fideicomisos a lo

dispuesto en el artículo 223 de la Ley del ISR en vigor a partir de esa fecha, para que les sean aplicables las disposiciones del artículo 224 de esa misma Ley.

- 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 sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

RMF I.3.20.2.2.

- 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 224 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.

I.3.20.2.3. Para los efectos del artículo 223, fracción V de la Ley del ISR, el requisito consistente en que los certificados de participación sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrados 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, se cumplirá cuando al menos el 80% de los certificados sean adquiridos por uno o más fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros o por uno o más fondos de inversión extranjeros en los que participen ellos, que estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondo de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero a que se refiere el artículo 179 de la Ley del ISR. También se considerará que se cumple el requisito anterior

cuando al menos el 80% de los certificados de participación sean adquiridos por una sociedad de inversión de objeto limitado.

- 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.

*Con el objeto de fomentar la inversión inmobiliaria en nuestro país, se crea un estímulo fiscal dirigido 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, mismos que se conocen como FIBRAS.*

*Este artículo señala los requisitos que debe cumplir el fideicomiso para gozar del tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 224 de la Ley, destacando el que se refiere la fracción VI del artículo que se comenta, toda vez que al parecer es contrario al objeto del estímulo que consiste en fomentar la inversión inmobiliaria, al establecer la obligación de entregar cada año a los tenedores de los certificados de participación (CP's), cuando menos el 95 % del resultado fiscal.*

*Más aun, pueden darse diversos supuestos no imputables al fiduciario que le impidan entregar el citado porcentaje del resultado fiscal, como por ejemplo, la morosidad de los arrendatarios, retrasos en el pago de capital y/o intereses en caso de que se hayan otorgado financiamientos, etc. situación que lo excluiría del estímulo, motivo por el cual es recomendable se contemple esta posibilidad.*

*Es importante mencionar que hasta el año del 2006 el requisito de permanencia de los inmuebles era de un año, el cual se incrementó a cuatro años, por lo que a través de la regla I.3.20.2.1., se establece que las FIBRAS constituidas hasta dicho año, le serán aplicables las disposiciones vigentes en el ejercicio de su constitución, en lo tocante a la enajenación de los bienes que fueron aportados a la FIBRA por los fideicomitentes.*

*En el segundo párrafo de dicha regla se establece que por lo que respecta a los ingresos que generen los bienes integrantes de las FIBRAS constituidas con anterioridad al 1º. de enero del 2007, deberán ajustarse éstas a los requisitos que establece el artículo 223 de la LISR en vigor a partir de dicho año.*

*Otro requisito que desalienta la constitución de este tipo de fideicomisos es el que se contiene en la fracción V del artículo en análisis, toda vez que los inversionistas normalmente pretenden participar en el patrimonio con más de un 20 %, además de que no se permite que sean partes relacionadas entre sí, por lo que es recomendable el permitir una participación mayor ya sea de manera directa o a través de partes relacionadas. Cabe destacar que conforme*

*a la regla I.3.20.2.3. se tiene por cumplido este requisito cuando al menos el 80 % de los CP's sean adquiridos por uno o más fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros o por uno o más fondos de inversión extranjeros en los que participen ellos, que estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondo de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero a que se refiere el artículo 179 de la Ley que se comenta.*

*También se considera cumplido el requisito a que se alude en el párrafo anterior cuando al menos el 80 % de los CP's sean adquiridos por una sociedad de inversión de objeto limitado.*

*En virtud de que la Ley es omisa en cuanto a definir el concepto de CP's, debemos atender a lo que sobre el particular establece la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en su Capítulo V Bis denominado "De los Certificados de Participación".*

## **REGIMEN FISCAL Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS FIDEICOMISOS PARA LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE BIENES INMUEBLES**

**ARTÍCULO 224.-** Los fideicomisos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 223 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

### **RMF I.4.4.1.**

I.3.20.2.1. Para los efectos de los artículos 223 y 224 de la Ley del ISR, las personas que hayan constituido fideicomisos antes del 1 de enero de 2007 en los términos de las disposiciones de dicha Ley, vigentes en 2004, 2005 y 2006 relativas a la enajenación de bienes inmuebles realizadas por los fideicomitentes en la aportación de dichos bienes al fideicomiso, estarán a lo dispuesto en dichas disposiciones con respecto a la causación del ISR por la ganancia obtenida en dicha enajenación.

Por lo que respecta a los ingresos que generen los bienes integrantes de fideicomisos constituidos antes del 1 de enero de 2007, deberán ajustarse dichos fideicomisos a lo dispuesto en el artículo 223 de la Ley del ISR en vigor a partir de esa fecha, para que les sean aplicables las disposiciones del artículo 224 de esa misma Ley.

- 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 28 % 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.

RMF I.3.6.2.

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 141 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.** Derogada.
- VII.** Los fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refiere el artículo 179 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.
- VIII.** Los fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refiere el artículo 33 de esta Ley, podrán invertir hasta un 10 % de sus reservas en los certificados de participación emitidos por los fideicomisos a los que se refiere este artículo y el anterior.
- IX.** Cuando se enajene alguno de los bienes inmuebles fideicomitidos antes de haber transcurrido el periodo mínimo al que se refiere la fracción IV del artículo 223 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 28 % 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.

- X.** Cuando el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes fideicomitados 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 28 % 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.

- XI.** 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, aún 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 fideicomitidos, 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.

**XII.** 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.

**XIII.** 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 28 % 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 XI de este mismo artículo.

- XIV.** 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 28 % 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.

*Este artículo establece el régimen fiscal y las reglas a que estarán sujetas las FIBRAS. El principal beneficio otorgado a través de este estímulo es que las personas que actúen como fideicomitentes, podrán diferir el pago del ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles hasta el momento en que se enajenen los CP's recibidos por los bienes aportados o el fiduciario*



*enajene los bienes inmuebles fideicomitidos. Asimismo, cuando los fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso que sean arrendados de inmediato a dichos fideicomitentes por el fiduciario, podrá diferirse el pago del ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles 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 fideicomitidos*

*Adicionalmente se establece que:*

- 1. El fiduciario determinará el resultado fiscal del ejercicio por CP's, derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso. Adicionalmente se le releva de la obligación de efectuar pagos provisionales.*
- 2. El fiduciario debe retener el ISR aplicando la tasa del 28 % sobre el resultado fiscal distribuido, salvo que trate de CP's colocados entre el gran público inversionista, caso en el cuál será el intermediario financiero que tenga en depósito los citados CP's quien deberá hacer la retención.*
- 3. No procederá retención cuando los tenedores de los CP's estén exentos del gravamen por ese ingreso, encuadrando en esa situación únicamente los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros*
- 4. Los residentes en México o residentes en el extranjero que tengan EP en el país, acumularán el resultado fiscal que les distribuya el fiduciario, sin disminuir el impuesto retenido, permitiéndose acreditar dicho impuesto. 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 141 de la Ley del ISR.*
- 5. La retención que se haga a los tenedores de CP's que sean residentes en extranjero se considerará como pago definitivo. Los residentes en México podrán acreditar el impuesto retenido.*
- 6. Los tenedores de los CP's causarán el ISR por la ganancia que obtengan en su enajenación.*
- 7. Se exenta a la ganancia que obtengan las personas físicas residentes en el país y a los residentes en el extranjero, por la venta de CP's en la medida en que estén colocados entre el gran público inversionista y la enajenación se realice a través de la Bolsa Mexicana de Valores o mercados reconocidos.*
- 8. Debe mencionarse que no existe ninguna disposición de vigencia temporal para los ejercicios 2010, 2011, 2012 y*

*2013 que establezca que para los efectos del artículo en comento se aplicarán las tasas de 30 % o de 29 %,*

## **OPCIÓN PARA SOCIEDADES MERCANTILES**

**ARTÍCULO 224-A.-** Las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de esta Ley y cumplan con los requisitos a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 223 de la misma Ley, podrán aplicar lo siguiente:

- I. Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se de 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.

La ganancia que se acumule se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule.

- II. No realizarán pagos provisionales por concepto del impuesto sobre la renta.

- III. Cuando tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refieren los artículos 33 y 179 de esta Ley, deberán entregar a dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.

La participación accionaria promedio diaria a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo la suma de la participación accionaria diaria que representen las acciones propiedad del fondo respecto del capital social, entre el número de días del ejercicio.

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

Las sociedades mercantiles a que se refiere este artículo deberán cumplir con los requisitos de información que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

*A través de este artículo se otorgan beneficios fiscales a las personas físicas y morales que aporten inmuebles a las personas morales del Título II, cuyo fin primordial sea la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento por un periodo mínimo de cuatro años o a la adquisición del derecho de percibir*

*ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamientos para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados y que al menos el 70 % del patrimonio de la sociedad se invierta en la citada actividad, y el remanente en la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal o de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda. Las personas morales que cumplen estos requisitos y que tributan conforme a este artículo se les conocen como SIBRAS.*

*El beneficio fiscal consiste en diferir la acumulación de la ganancia generada por la aportación de inmuebles a la SIBRA, hasta la fecha en que se dé cualquiera de los siguientes supuestos: (i) cuando enajenen las acciones emitidas por dicha sociedad o cuando la sociedad enajene el inmueble recibido en aportación. En ambos casos la acumulará en la proporción que corresponda según sea el caso y en la medida en que no se hubiere acumulado la ganancia previamente.*

*La disposición no señala de manera expresa la forma en que deberá proceder cuando el bien aportado sea enajenado por la sociedad antes de transcurrir los cuatro años que debió estar sujeto a arrendamiento, sin embargo, consideramos que por el inmueble de que se trate no procede el diferimiento de la acumulación de la ganancia y en consecuencia se deberán de cubrir los recargos y actualización de ley.*

*En virtud de que el beneficio que ha quedado precisado, aplica tanto a personas físicas como morales que aporten inmuebles a la SIBRA, es conveniente que se incorpore a texto de Ley la disposición que releve al notario público de la retención del ISR que cause la persona física en la enajenación (vía aportación), de no ser así le resultaría saldo a favor al final del ejercicio con la problemática existente para obtener su devolución, situación que inhibe el uso de estas empresas.*

*Por último, con objeto de que los fondos de pensiones o jubilaciones nacionales y extranjeros accionistas de una SIBRA, no se vean afectados con el ISR corporativo, se establece la obligación para la SIBRA de entregar a éstos dentro de los dos meses siguientes al cierre del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto causado por la participación accionaria promedio diaria que los aludidos fondos tuvieron en el mismo ejercicio o la que corresponda al final del mismo, la que resulte menor; el crédito fiscal que la SIBRA entregue a los mencionados fondos lo podrá acreditar contra el ISR del ejercicio de que se trate y se considerará como impuesto pagado para efectos del cálculo de la CUFIN.*

*Es de desear que el SAT publique a la brevedad posible los requisitos de información que deberán cumplir las SIBRAS, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo que nos ocupa.*

**CAPÍTULO IV**  
**DE LOS FIDEICOMISOS Y SOCIEDADES MERCANTILES DEDICADOS A LA**  
**ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES**  
**DESARROLLADORES INMOBILIARIOS**

**ARTÍCULO 225.-** 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 20, fracción V de esta Ley.

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 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 aquél 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.

RISR 283

- 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 36 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.

RISR 284

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 cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo.

*Con el objeto incentivar el desarrollo inmobiliario en el país, se crea un estímulo dirigido a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, consistente en optar por deducir el costo de adquisición de terrenos, en el ejercicio en que se adquieran, siempre que se cumplan los requisitos señalados en la disposición en comento. Entendemos que este artículo nació en la Cámara de Diputados, dentro del Capítulo de deducciones de las personas morales, y tuvo como objetivo el no afectar las actividades que desarrollan estos contribuyentes, ya que para ello requieren de reservas territoriales; sin embargo, la Cámara de Senadores reubicó la disposición en el Título VII De Los Estímulos Fiscales, al parecer para evitar la interposición masiva de demandas de amparo por los contribuyentes dedicados a otras actividades y que, por lo tanto, tendrán que reconocer la deducción vía el costo de lo vendido.*

*Dentro de los requisitos a cumplir para tener derecho a este beneficio destacan los siguientes:*

*(i) El beneficio solo aplica a los desarrolladores inmobiliarios, para lo cual se establece que el 85 % de los ingresos deben provenir de dicha actividad, sin que se precise cual será el ejercicio a considerar para tal fin, suponemos que se refiere al ejercicio inmediato anterior al de la adquisición del terreno, ya que de lo contrario se daría una inseguridad jurídica para estos contribuyentes al no poder definir su situación fiscal, sino hasta el final del ejercicio.*

*(ii) Se señala que el destino que debe darse a los desarrollos inmobiliarios será el de enajenación, sin embargo no se establece plazo para ello, esto en virtud de que en tanto no se enajene el inmueble se deberá acumular anualmente un 3 % del valor actualizado del terreno.*

*(iii) Como se menciona en el inciso anterior, los desarrolladores inmobiliarios que ejerzan la opción de deducir el monto del terreno en el ejercicio de su adquisición, estarán obligados a acumular un 3 % del valor del terreno deducido, por cada año que transcurra entre el ejercicio en que se adquirió y hasta el año inmediato anterior a aquél en que se enajene, debidamente actualizado, lo cual puede llevar a nulificar el estímulo, incluso a una acumulación mayor al monto actualizado del terreno, toda vez que no existe disposición alguna que tope dicha acumulación al citado monto actualizado, esta situación solo se daría si el desarrollo no se enajena en 33 años. Adicionalmente debe analizarse si este requisito viola algún precepto constitucional.*

*En este mismo tenor, el artículo 283 reglamentario establece que cuando el terreno que se haya deducido al momento de su adquisición se enajene parcialmente, la acumulación deberá determinarse*

*aplicando el 3 % sobre el monto actualizado que corresponda a la parte no enajenada.*

*Por otra parte, ingreso relativo al 3 % del valor deducido deberá acumularse para efectos de pagos provisionales, toda vez que la llamada resolución miscelánea actualmente en vigor no contempla ninguna regla que permita no hacerlo como en el pasado*

*(iv) Con objeto de evitar distorsiones en la determinación de las erogaciones estimadas del desarrollo, se precisa que no deberá considerarse dentro de éstas el monto de adquisición del terreno deducido en el ejercicio de su adquisición.*

*(v) Los contribuyentes deberán indicarle al fedatario público que haga constar en la escritura pública en la que conste la adquisición del terreno, que opta por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere el artículo 225 de la LISR, de no consignarse esta situación seguramente las autoridades fiscales rechazarán la deducción.*

*Por otra parte, es importante destacar que los contribuyentes que se acojan a este estímulo lo deberán hacer respecto de todos los terrenos que formen parte de su activo circulante, por un plazo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que se ejerza dicha opción.*

## **CAPÍTULO VI**

### **DEL ESTÍMULO FISCAL A LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRAFICA NACIONAL PROYECTOS DE INVERSION EN LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRAFICA NACIONAL**

**ARTÍCULO 226.** 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, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo 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 a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta o al impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo 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.

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 y tendrá voto de calidad.
- II. El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de 500 millones de pesos por cada ejercicio fiscal ni de 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional.
- III. 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 por los cuales fueron merecedores de este beneficio.
- IV. Los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional.”

*Desde el ejercicio fiscal de 2005, se aprobó un estímulo fiscal a la producción cinematográfica nacional, primero en forma de una deducción del 100 % en relación con los gastos e inversiones en la producción cinematográfica nacional y posteriormente como un acreditamiento del 10 % del ISR que se cause en el ejercicio por las inversiones en la producción cinematográfica nacional.*

*Este artículo señala lo que se considera como proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional y establece las reglas para la aplicación del estímulo en comento. Asimismo, señala que los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional, mismas que fueron publicadas en el DOF del 15 de marzo de 2007.*

*En virtud de que el estímulo fiscal está limitado a un monto equivalente al 10 % del ISR que el contribuyente haya causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación, provocará que en algunos casos éste sea nulo o mínimo, tales como que la empresa se encuentre en su primer ejercicio de operaciones y en tanto no tiene la referencia del ejercicio inmediato anterior y la LISR no prevé este supuesto, que la empresa en el citado ejercicio inmediato anterior haya generado pérdidas fiscales, que se amorticen pérdidas fiscales, etc., situación a todas luces injusta, por lo que es deseable que el monto del estímulo se determine con otra mecánica.*

*Por último, otro aspecto importante a considerar es la obligación que establece el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, para aquellos contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración periódica y tengan derecho de acreditar el monto de los estímulos fiscales, contra las cantidades que estén obligados a pagar, consistente en presentar aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales, conjuntamente con la declaración anual*

*del Impuesto sobre la Renta de conformidad con el artículo 3 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*

*Se reforma para 2010 el primer párrafo del artículo 226 a fin de aclarar que el crédito fiscal que se aporte a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, no será acumulable para efectos del ISR.*

*Finalmente llama la atención de que el texto de ley siga permitiendo el acreditamiento contra el Impuesto al Activo, aún y cuando este impuesto fue derogado desde 2009.*

## **ESTÍMULO FISCAL PARA LA INVERSIÓN EN PRODUCCIÓN TEATRAL NACIONAL**

**ARTÍCULO 226 BIS.-** 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, 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 a su cargo 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 que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

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.**

*El 19 de diciembre de 2010, se publicó a través del DOF el Decreto por el que se adiciona el artículo 226 Bis, mismo que contiene un estímulo fiscal a la producción teatral nacional.*

*Se establece lo que debe considerarse como proyecto de inversión en la producción teatral nacional. Además, señala que los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional, y que a la fecha de edición de este libro no han sido publicadas.*

*En virtud de que el estímulo fiscal está limitado a un monto equivalente al 10 % del ISR a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación, provocará que en algunos casos éste sea nulo o mínimo, por ejemplo en los casos en que la empresa se encuentre en su primer ejercicio de operaciones y en tanto no tiene la referencia del ejercicio inmediato anterior así como en los casos en que la empresa en el citado ejercicio inmediato anterior haya generado pérdidas fiscales, o bien que las haya amortizado, por lo que es deseable que el monto del estímulo disponga otra limitante.*

*Dicho estímulo se encuentra topado a un máximo de 2 millones de pesos por contribuyente y por proyecto, estableciendo un monto máximo a otorgar de 50 millones de pesos entre los aspirantes a obtenerlo. Aunque es loable el hecho de incorporar estímulos fiscales en la legislación actual, el monto del estímulo puede resultar mínimo sobre todo en aquéllos casos en que se tenga una fuerte inversión en estos proyectos.*

*Otro aspecto importante es que expresamente se señala que el estímulo obtenido no será acumulable para efectos del ISR.*

*Por último, otro aspecto a considerar es la obligación que establece el artículo 25 del CFF para aquellos contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración periódica y tengan derecho de acreditar el monto de los estímulos fiscales, contra las cantidades que estén obligados a pagar, consistente en presentar aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales, conjuntamente con la declaración anual del ISR de conformidad con el artículo 3 del RCFE.*

**RF/11 Se adiciona el artículo**

## **CAPÍTULO VII**

### **DE LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS**

**ARTÍCULO 227.-** Para promover la inversión en capital de riesgo en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 228 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:

RMF I.3.20.3.4., RMF I.3.20.3.5.

- 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 e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda;

RMF I.3.20.2.3.

1.3.20.3.1. Para los efectos del artículo 227, fracción III de la Ley del ISR, se entenderá que se cumple con el requisito de inversión que establece dicha fracción, cuando al 31 de diciembre del cuarto año de operaciones del fideicomiso de que se trate, cuando menos el 80% de su patrimonio se encuentre invertido en acciones de sociedades mexicanas residentes en México no listadas en mercados reconocidos al momento de la inversión, así como en otorgarles financiamiento.

La institución fiduciaria deberá mantener el porcentaje de inversión previsto en el párrafo anterior, durante cada año de operación y subsecuentes al cuarto año. Dicha institución también determinará el porcentaje de inversión al 31 de diciembre del ejercicio fiscal que corresponda.

En el caso de que el patrimonio del fideicomiso no se invierta conforme al primer párrafo de esta regla al 31 de diciembre del cuarto año de operaciones del fideicomiso que corresponda, se considerará que dicho fideicomiso no se ubica en el supuesto previsto en el artículo 227, fracción III de la Ley del ISR.

Para los efectos de la determinación del porcentaje de inversión, la institución fiduciaria estará a lo siguiente:

- I.** Determinará el valor del patrimonio del fideicomiso al 31 de diciembre del ejercicio fiscal que corresponda.
- II.** Del valor del patrimonio a que se refiere la fracción anterior, la institución fiduciaria podrá excluir 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 valuadas al 31 de diciembre del ejercicio fiscal que corresponda.

**III.** El porcentaje de inversión se calculará dividiendo el valor de las inversiones objeto del fideicomiso conforme al artículo 227, fracción II de la Ley del ISR al 31 de diciembre del ejercicio fiscal que corresponda, entre el valor del patrimonio que se obtenga conforme a la fracción II de la presente regla.

**IV.** Que las acciones de las sociedades promovidas que se adquirieran no se enajenen antes de haber transcurrido al menos un período de dos años contado a partir de la fecha de su adquisición;

**V.** Que el fideicomiso tenga una duración máxima de 10 años.

1.3.20.3.2. Para los efectos del artículo 227, fracción V de la Ley del ISR, en el caso de que el fideicomiso extienda su duración por un periodo superior al límite máximo previsto en la disposición citada, el régimen establecido en el artículo 228 de la mencionada Ley, resultará aplicable únicamente por los ingresos a que se refiere esta última disposición que se obtengan durante el periodo máximo de duración del fideicomiso a que se refiere el artículo 227, fracción V de la Ley del ISR, estando obligados los fideicomisarios o fideicomitentes a determinar y enterar el impuesto correspondiente de conformidad con el artículo 228, fracción VII de la Ley del ISR, por la totalidad de los ingresos obtenidos por el fideicomiso con posterioridad a dicho plazo.

Asimismo, deberá distribuirse al menos el 80 % de los ingresos que reciba el fideicomiso en el año a más tardar dos meses después de terminado el año, y

**1.3.20.3.3.** Para los efectos del artículo 227, fracción V, segundo párrafo de la Ley del ISR, la institución fiduciaria podrá restar de los ingresos que reciba el fideicomiso en el ejercicio fiscal de que se trate, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, que hayan sido efectivamente erogados en dicho ejercicio y que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos mencionados, así como las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio. En ningún caso la institución fiduciaria podrá reinvertir los recursos obtenidos en el ejercicio fiscal de que se trate en acciones de las

sociedades promovidas a que se refiere el artículo 227, fracción II de la Ley del ISR.

**VI. Que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.**

*De acuerdo con la exposición de motivos el estímulo fiscal tiene como propósito promover el desarrollo de empresas medianas y pequeñas a través del mercado de inversionistas en capital de riesgo, así como adecuar el marco jurídico a través de un estímulo fiscal para canalizar este tipo de inversiones de manera eficiente.*

*Es de llamar la atención que de acuerdo a los documentos legislativos el objetivo que se perseguía era el impulsar a las empresas medianas que estuvieran ligadas a sectores de alta tecnología, sin embargo, la disposición que se contiene en la ley es genérica, excluyendo únicamente a las empresas que se encuentren listadas en bolsa al momento de hacer la inversión.*

*Por lo que respecta al requisito relativo al plazo de vigencia del fideicomiso de 10 años, lo consideramos desafortunado ya que si se pretende promover a esta figura debió establecerse un plazo mínimo y dejar la decisión a los inversionistas de cuando dar por terminado el fideicomiso. Este requisito originará que al término del plazo de los 10 años el fideicomiso se extinga y en consecuencia tendrá que realizar su patrimonio (acciones, valores, cobranza de los créditos otorgados a las empresas promovidas, etc.), lo cual no necesariamente se podrá monetizar en un corto periodo; aunado a lo anterior, el fideicomiso verá limitada su actividad ya que solo podrá otorgar financiamientos a mediano plazo a fin de que al término de los 10 años ya estén cobrados los citados financiamientos; de igual forma, a partir del octavo aniversario del fideicomiso no podrá invertir en la compra de acciones de empresas promovidas, toda vez que uno de los requisitos a cumplir es que las acciones no se enajenen en un plazo de dos años contado a partir de su adquisición.*

*Cabe destacar que se establece que se deberán de cumplir los demás requisitos que mediante reglas de carácter general emita el SAT, por lo que es deseable que a la brevedad se emitan las demás reglas a fin de dotar de una mayor certidumbre jurídica al contribuyente.*

*Por último, si el fideicomiso incumple con cualquiera de los requisitos relativos al periodo de tenencia mínima de las acciones de las empresas promovidas (dos años) o el de la duración máxima del mismo ( diez años), dejará de ser transparente a partir del ejercicio siguiente al del incumplimiento y en consecuencia, los fideicomisarios causarán el impuesto a la tasa establecida por el artículo 10 de la Ley, es decir, el 30 % durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012; el 29 % durante el ejercicio 2013 y el 28 % a partir del ejercicio 2014, sobre la utilidad fiscal que derive de los ingresos que reciba la institución fiduciaria, en los términos del artículo 13 de la LISR.*

**REQUISITOS PARA LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO**

**ARTÍCULO 228.-** Las personas que inviertan en capital de riesgo a través de los fideicomisos a los que se refiere el artículo 227 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

RMF I.3.20.3.1.

- 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 proveniente 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;

1.3.20.3.4. Para los efectos del artículo 228, fracciones I y VII de la Ley del ISR, se entenderá que las personas morales que tributen en términos del Título III de la Ley del ISR y que inviertan en los fideicomisos a que se refiere el artículo 227 de la misma Ley, estarán sujetos a las disposiciones del Título citado 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 financiamientos otorgados a las sociedades promovidas a que se refiere el artículo 227, fracción II de la Ley del ISR.

- 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 de esas cuentas registrará los dividendos que reciba por las acciones, en otras registrará los valores registrará los intereses que reciba por los valores y las ganancias obtenidas en su enajenación, en otras 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 período comprendido desde el mes en

que se efectuó la última actualización y hasta el mes de diciembre del año del 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 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.

RMF I.3.20.3.2., RMF I.3-20.3.5.

- 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.

I.3.20.3.5. Para los efectos del artículo 228, fracciones IV y V de la Ley del ISR, cuando se trate de certificados bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de un fideicomiso que cumpla los requisitos a que se refiere el artículo 227 de la Ley del ISR, el intermediario financiero que tenga en

custodia y administración dichos certificados, efectuará la retención y proporcionará la constancia conforme a las fracciones citadas, para lo cual estará a lo siguiente:

**I.** La fiduciaria proporcionará a la institución para el depósito de valores que tenga en depósito los certificados, la información siguiente:

a) El monto de ingresos que entregue, clasificado por tipo de ingreso conforme a lo siguiente:

1. Dividendos.

2. Intereses.

3. Ganancia por la enajenación de acciones.

b) En su caso, el reembolso de aportaciones.

c) Cuando entregue intereses, la información siguiente:

1. El monto nominal de los intereses.

2. El monto real de los intereses.

**II.** La institución para el depósito de valores suministrará al intermediario financiero que tenga en custodia y administración los certificados, la información relacionada en la fracción anterior.

**III.** El intermediario financiero que tenga en custodia y administración los certificados, estará a lo siguiente:

a) Retendrá el ISR conforme al artículo 228, fracción IV de la Ley del ISR.

Quando entregue intereses a personas físicas residentes en el país, retendrá como pago provisional la cantidad que resulte de multiplicar la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del ISR, por el monto real de los intereses entregados.

Quando entregue ganancia por enajenación de acciones a personas físicas residentes en el país, retendrá como pago provisional la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de 20%, por dicha ganancia.

b) Proporcionará a los tenedores de los certificados, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una constancia en la que señale la información suministrada por la institución para el depósito de valores; el ISR retenido; el nombre, denominación o razón social del tenedor, y la clave en el RFC del tenedor.

El estado de cuenta anual podrá ser considerado como constancia, siempre que contenga la

información mencionada en el párrafo anterior y la leyenda “Constancia para efectos fiscales”

Cuando un intermediario desconozca quién obtuvo los ingresos o su designación sea equívoca o alternativa, entenderá que fueron percibidos por el titular y, en su caso, por todos los cotitulares en la misma proporción, salvo prueba en contrario, aún cuando en el estado de cuenta no separe los ingresos percibidos por el titular y, en su caso, por cada cotitular. Este párrafo será aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 120 del Reglamento de la Ley del ISR.

- c) Presentará ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la información contenida en el inciso b) de esta fracción.

Esta información se podrá presentar en el plazo y a través de los medios a que se refiere la regla II.3.3.3.

Cuando los ingresos sean percibidos por fideicomisos cuyos contratos estén celebrados de conformidad con las leyes mexicanas, la fiduciaria deberá proporcionar la constancia y presentar la información referidas.

Al proporcionar la constancia a que se refiere el inciso b) de esta fracción, se entenderá que el intermediario financiero o la fiduciaria manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria con el contribuyente, hasta por el monto del ISR omitido con motivo de la información provista y de las multas correspondientes.

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, y

- VII.** Cuando no se cumpla alguno de los requisitos a que se refieren las fracciones IV y V del artículo 227 de esta Ley, los fideicomisarios causarán el impuesto a la tasa establecida en el primer párrafo del



artículo 10 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.

RMF I.3.20.3.2., RMF I.3.20.3.4.

*Las disposiciones que se contienen en el Decreto que le da vida a los artículos 227 y 228, establecen un estímulo fiscal el cual a diferencia de los demás estímulos que se contienen en el Título VII, consiste en darle transparencia a este tipo de fideicomisos al respetarse el régimen fiscal de cada inversionista, situación que no sucede en los llamados fideicomisos empresariales.*

*En tal virtud, el régimen fiscal para los integrantes del fideicomiso que se comenta, será el que corresponda en los términos de los Títulos II (Personas Morales), IV (Personas Físicas) o V (Residentes en el Extranjero), por los ingresos que les entregue la institución fiduciaria y que pueden ser por concepto de: a) dividendos, b) intereses por valores y ganancias por la enajenación de éstos, c) intereses por financiamientos otorgadas a las sociedades promovidas y d) ganancias por enajenación de las acciones.*

*Como se menciona en el párrafo anterior, los residentes en el extranjero que inviertan en esta tipo de fideicomisos sujetará los ingresos que reciba del fideicomiso a las disposiciones contenidas en el Título V de la LISR, situación que se contrapone con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 2 del citado ordenamiento, el cual establece que existe establecimiento permanente en México respecto de los ingresos que perciban del fideicomiso, no obstante lo anterior, consideramos que dichos ingresos deberán sujetarse a lo dispuesto por el aludido Título V (Residentes en el Extranjero), toda vez que la norma particular prevalece sobre la norma genérica, interpretarlo de otra manera haría nugatorio el estímulo fiscal en estudio.*

*La institución fiduciaria deberá llevar una cuenta por cada tipo de ingreso que perciba. Cada una de estas cuentas se incrementará, con los ingresos correspondientes que reciba la fiduciaria y se disminuirá con los ingresos que la fiduciaria les entregue a los fideicomisarios provenientes de la misma.*

*La fiduciaria también deberá llevar una cuenta por cada una de las personas que participen como fideicomitentes y fideicomisarios en el fideicomiso, que se incrementará con las aportaciones efectuadas por la persona al fideicomiso y se disminuirá con los reembolsos de dichas aportaciones que la fiduciaria le entregue.*

*Tratándose de fideicomisarios personas físicas residentes en el país o personas residentes en el extranjero, la fiduciaria deberá retenerles el impuesto que proceda por el tipo de ingreso que les entreguen en los términos del Título IV o V, de la Ley, respectivamente, o en su caso, conforme a los tratados 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.*

*También, se establece que las personas que paguen intereses a la 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.*

## **CAPÍTULO VIII**

### **DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO**

#### **CREACIÓN DE NUEVOS EMPLEOS**

**ARTÍCULO 229.** Las disposiciones de este Capítulo tienen por objeto incentivar la creación de nuevos empleos de carácter permanente en territorio nacional, así como fomentar el primer empleo.

#### **DERECHO A UNA DEDUCCIÓN ADICIONAL**

**ARTÍCULO 230.** Los patrones que contraten a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, tendrán derecho a una deducción adicional en el impuesto sobre la renta.

La determinación de la deducción adicional se llevará a cabo conforme a lo siguiente:

- I. Al salario base a que se refiere el artículo 231 de esta Ley multiplicado por el número de días laborados en el mes o en el año por cada trabajador de primer empleo, según corresponda, se le disminuirá el monto que resulte de multiplicar dicha cantidad por la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley vigente en el ejercicio en que se aplique la deducción.
- II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre la tasa del impuesto sobre la renta vigente en el ejercicio de que se trate.
- III. El 40 % del monto obtenido conforme a la fracción anterior será el monto máximo de la deducción adicional aplicable en el cálculo del pago provisional o del ejercicio, según corresponda.  
La deducción adicional determinada conforme a esta fracción, será aplicable en el ejercicio y en los pagos provisionales sin que en ningún caso exceda el monto de la utilidad fiscal o de la base que en su caso corresponda determinada antes de aplicar dicha deducción adicional.
- IV. El patrón que no considere en el cálculo de los pagos provisionales o del ejercicio fiscal que corresponda la deducción adicional, pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los pagos provisionales o en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberla aplicado.

La deducción adicional a que se refiere este artículo no deberá considerarse para efectos de calcular la renta gravable que servirá de base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere el

artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El monto de la deducción adicional sólo será aplicable tratándose de trabajadores que perciban hasta 8 veces el salario mínimo general vigente del área geográfica en donde preste servicio el trabajador de que se trate.

Tratándose de patrones personas físicas, la deducción adicional a que se refiere esta Ley sólo será aplicable contra los ingresos obtenidos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales, y por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles a que se refieren los capítulos II y III del Título IV de esta Ley.

## **DEFINICION DE CONCEPTOS**

**ARTÍCULO 231.** Para efectos de este Capítulo se entenderá como:

- I. Patrón: la persona física o moral que tenga ese carácter en los términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley Federal del Trabajo.
- II. Trabajador: la persona física que tenga ese carácter conforme a lo previsto por el artículo 8 de la Ley Federal del Trabajo.
- III. Trabajador de primer empleo: es aquel trabajador que no tenga registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, por no haber prestado en forma permanente o eventual un servicio remunerado, personal y subordinado a un patrón.
- IV. Puesto de nueva creación: todo aquel de nueva creación y que incremente el número de trabajadores asegurados en el régimen obligatorio ante el Instituto Mexicano del Seguro Social a partir de la entrada en vigor de este artículo y en los términos de lo dispuesto en el artículo 232 de esta Ley.
- V. Puestos existentes: todos aquéllos creados con anterioridad a la entrada en vigor del estímulo a que se refiere el artículo 230 de la presente Ley.
- VI. Salario base: el que en los términos de la Ley del Seguro Social se integra como salario base de cotización para la determinación de las cuotas de seguridad social.

## **REQUISITOS PARA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS**

**ARTÍCULO 232.** Para efectos de la aplicación de los beneficios establecidos en el artículo 230 de esta Ley, puesto de nueva creación será aquél que incremente el número de trabajadores asegurados registrados en el régimen obligatorio del Instituto Mexicano del Seguro Social en cada ejercicio fiscal. Para determinar el número base de los registros cuyo incremento se considerará puesto de nueva creación, no se tomarán en cuenta las bajas en los registros correspondientes de trabajadores pensionados o jubilados durante el ejercicio fiscal de que se trate, así como aquellas bajas registradas de los últimos dos meses del año 2010.

Los puestos de nueva creación deberán permanecer existentes por un periodo de por lo menos 36 meses continuos contados a partir del momento en que sean creados, plazo durante el cual el puesto deberá ser ocupado por un trabajador de

primer empleo. Transcurrido dicho periodo, los puestos de nueva creación dejarán de tener los beneficios fiscales a que se refiere el artículo 230 de esta Ley.

### **APLICACIÓN DEL BENEFICIO EN EL EJERCICIO FISCAL DE QUE SE TRATE**

**ARTÍCULO 233.** La deducción adicional a que se refiere el artículo 230 de esta Ley se aplicará en el ejercicio fiscal de que se trate, así como en el cálculo de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

La determinación de la deducción adicional que se podrá aplicar en los pagos provisionales se llevará a cabo en los mismos términos y condiciones establecidos en el artículo 230 de esta Ley, pero considerando el salario base pagado a los trabajadores de primer empleo en el periodo al que corresponda el pago.

Tratándose de personas morales, el patrón disminuirá de la utilidad fiscal que corresponda al pago provisional de que se trate, el monto de la deducción adicional que resulte para el mes de que se trate.

Para efectos de la determinación del coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14 de esta Ley, no deberá considerarse la deducción adicional aplicada en el ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se calcula el coeficiente.

### **REQUISITOS PARA TENER DERECHO A LA DEDUCCIÓN**

**ARTÍCULO 234.** Para tener derecho a la deducción adicional a que se refiere el artículo 230 de la presente Ley, el patrón deberá cumplir respecto de la totalidad de los trabajadores de primer empleo que se contraten, con los requisitos siguientes:

- I. Sus relaciones laborales se deberán regir por el apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. Crear puestos nuevos y contratar a trabajadores de primer empleo para ocuparlos.
- III. Inscribir a los trabajadores de primer empleo ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, en los términos que establece la Ley del Seguro Social.
- IV. Determinar y enterar al Instituto Mexicano del Seguro Social el importe de las cuotas obrero patronales causadas tanto por los trabajadores de primer empleo, como por el resto de los trabajadores a su servicio, conforme a lo dispuesto en la Ley del Seguro Social.  
Además, respecto de los trabajadores a que se refiere el párrafo anterior, se deberá cumplir con las obligaciones de retención y entero a que se refiere el Capítulo I del Título IV de esta Ley.
- V. No tener a su cargo adeudos por créditos fiscales firmes determinados tanto por el Servicio de Administración Tributaria, como por el Instituto Mexicano del Seguro Social.
- VI. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria el aviso y la información mensual a que se refiere el artículo 236 de esta Ley, de conformidad con las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

- VII. Durante el periodo de 36 meses a que se refiere el segundo párrafo del artículo 232 de esta Ley, el patrón deberá mantener ocupado de forma continua el puesto de nueva creación por un lapso no menor a 18 meses.
- VIII. Cumplir con las obligaciones de seguridad social que correspondan según los ordenamientos legales aplicables.

### **CASO EN QUE EL PATRÓN NO PERDERÁ EL BENEFICIO**

**ARTÍCULO 235.** El patrón no perderá el beneficio que le otorga el presente Capítulo en caso de que al trabajador de primer empleo le sea rescindido su contrato de trabajo en términos de lo establecido por el artículo 47 de la Ley Federal del Trabajo y éste sea sustituido por otro trabajador de primer empleo, siempre que el patrón conserve el puesto de nueva creación durante el periodo establecido en el segundo párrafo del artículo 232 de esta Ley.

### **PRESENTACIÓN DE AVISO MANIFESTANDO LA OPCIÓN DE APLICAR EL BENEFICIO**

**ARTÍCULO 236.** Los patrones que apliquen la deducción adicional a que se refiere el artículo 230 de esta Ley, deberán presentar, ante el Servicio de Administración Tributaria, en el mes en el que inicien la aplicación de la deducción adicional, un aviso en el que manifiesten que optan por aplicar los beneficios establecidos en el artículo 230 de esta Ley. Asimismo, a más tardar el día 17 de cada mes del año de calendario, los patrones deberán presentar, bajo protesta de decir verdad, la siguiente información correspondiente al mes inmediato anterior:

- I. Respecto de los patrones que apliquen la deducción adicional, lo siguiente:
  - a) El registro federal de contribuyentes.
  - b) Todos los registros patronales ante el Instituto Mexicano del Seguro Social asociados al registro federal de contribuyentes.
- II. Respecto de los trabajadores de primer empleo contratados, lo siguiente, por cada trabajador:
  - a) El nombre completo.
  - b) El número de seguridad social.
  - c) La clave única de registro de población.
  - d) El registro federal de contribuyentes.
  - e) El monto del salario base de cotización con el que se encuentran registrados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.
  - f) El monto de las cuotas de seguridad social pagadas.
- III. El monto de la deducción adicional aplicada en el mes de que se trate.
- IV. Respecto de los trabajadores de primer empleo que se hubieran sustituido en los términos del artículo 235 de esta Ley, lo siguiente:
  - a) **El número de seguridad social del trabajador sustituido.**

- b) El número de seguridad social del trabajador sustituto, de quien deberá entregarse la información señalada en la fracción II de este artículo.

- V. La demás información necesaria para verificar la correcta aplicación de la deducción adicional establecida en el artículo 230 de la presente Ley.

El Servicio de Administración Tributaria deberá remitir copia de la información que presenten los patrones en los términos de este artículo al Instituto Mexicano del Seguro Social.

### INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

**ARTÍCULO 237.** Los patrones que en un ejercicio fiscal incumplan con los requisitos establecidos en este Capítulo para aplicar la deducción adicional a que se refiere el artículo 230 de esta Ley, perderán el derecho a aplicar dicha deducción adicional por la contratación de trabajadores de primer empleo que se realicen en ejercicios posteriores a aquél en el que se incurrió en incumplimiento.

### SANCIONES POR APLICAR INDEBIDAMENTE LA DEDUCCIÓN ADICIONAL

**ARTÍCULO 238.** Con independencia de las sanciones que se apliquen a los patrones que de manera indebida efectúen la deducción adicional prevista en el artículo 230 de esta Ley, dichos patrones deberán pagar el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido de no haber aplicado en los pagos provisionales o en el ejercicio de que se trate la deducción adicional a que se refiere el mencionado artículo 230, debidamente actualizado y con los recargos que correspondan, en los términos de las disposiciones fiscales aplicables, desde la fecha en la que se aplicó indebidamente la mencionada deducción adicional y hasta el día en el que se efectúe el pago.”

*Se otorga una deducción adicional en el ISR del ejercicio y en los pagos provisionales del mismo, a los patrones que contraten a trabajadores para realizar su primer empleo en puestos de nueva creación.*

*Para estos efectos, se entiende como puesto de nueva creación aquel que incremente el número de trabajadores asegurados registrados en el régimen obligatorio del IMSS en cada ejercicio fiscal y como trabajador de primer empleo aquel que no tenga registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio ante el IMSS, por no haber prestado en forma permanente o eventual un servicio remunerado, personal y subordinado a un patrón.*

*La deducción adicional, en términos generales se determinará como sigue:*

Salario base (mensual o anual)	\$ 100
(A)	
(x) Tasa del ISR	<u>30 %</u>
(=) Subtotal (B)	\$ 30
(A)-(B)	\$ 70

(/) <i>Tasa de impuesto</i>	<u>30 %</u>
(=) <i>Subtotal</i>	\$ 233
(x) % <i>máximo</i>	<u>40 %</u>
(=) <i>Deducción adicional máxima</i>	\$ 93

*El beneficio de la deducción adicional, para el primer ejercicio, se puede determinar como sigue:*

<i>Deducción adicional máxima</i>	\$ 93
(x) <i>Tasa del ISR</i>	<u>30 %</u>
(=) <i>Efecto de la deducción en ISR</i>	\$ 27.9
(/) <i>Salario base</i>	<u>\$ 100</u>
(=) <i>Beneficio de la deducción</i>	28 % adicional sobre el monto del sueldo base.

*La deducción adicional se disminuirá en un 25 % a partir del segundo año de vigencia.*

*Los patrones que pudiendo haber efectuado al deducción, no lo hagan, perderán el derecho a utilizarla en los pagos provisionales o en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberla aplicado.*

*Para poder aplicar este beneficio, los patrones deberán cumplir ciertos requisitos, entre los que destacan: la obligación de inscribir a los nuevos trabajadores en el IMSS, enterar las cuotas obrero-patronales, cumplir con la retención y entero en los términos de la LISR, no tener adeudos por créditos fiscales firmes y cumplir los requisitos de información que se soliciten ante el Servicio de Administración Tributaria.*

*Los patrones que en un ejercicio fiscal incumplan los requisitos y obligaciones para aplicar la deducción adicional, perderán el derecho a aplicarla por la contratación de trabajadores de primer empleo que se realicen en ejercicios posteriores al del incumplimiento.*

*Quienes de manera indebida efectúen la deducción adicional, pagarán el ISR (con actualización y recargos) que le hubiera correspondido de no haber utilizado la misma en los pagos provisionales o en el ejercicio.*

*Estas disposiciones tienen vigencia de tres años, sin embargo, quienes durante este periodo establezcan puestos de nueva creación, obtendrán el beneficio respecto de dichos empleos hasta por un periodo de 36 meses.*

**ARTÍCULOS TRANSITORIOS****Publicados el 1 de enero de 2002****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:

**ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY**

- I. La Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Primero del presente Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2002, salvo que en otros artículos del mismo se establezcan fechas de entrada en vigor diferentes.

**ABROGACIÓN DE LA LEY DE 1984**

- II. Se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980. El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 29 de febrero de 1984 continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente Ley y hasta en tanto se expida un nuevo Reglamento.

Las obligaciones derivadas de la Ley que se abroga conforme a esta fracción, que hubieran nacido por la realización, durante su vigencia, de las situaciones jurídicas previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento.

**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, aquellos que se verificaron durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

**DEDUCCIÓN DE INVERSIONES HECHAS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001**

- IV. 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 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que no hubiesen sido deducidos en su totalidad con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, aplicarán la deducción de dichas inversiones conforme a la Sección II del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente sobre el saldo pendiente por deducir en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y considerando como monto original de la inversión el que correspondió en los términos de esta última Ley.

**PÉRDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR**

- V. 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 III del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, 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 en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

#### **CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA**

- VI.** En tanto en las Entidades Federativas 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 siguientes convenios y acuerdos:

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 a partir del 1 de enero de 1997, así como sus Acuerdos modificatorios.

Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal, para la colaboración administrativa de este último en Materia Fiscal Federal, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 23 de mayo de 1997 y en vigor a partir del 24 de ese mismo mes y año.

El ejercicio de las facultades delegadas en materia del impuesto sobre la renta, conforme a dichos convenios, 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 encuentre en trámite ante las autoridades fiscales de las entidades, serán concluidos por éstas, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

#### **DECLARACIONES INFORMATIVAS DE 2001**

- VII.** Los contribuyentes obligados a presentar las declaraciones informativas correspondientes en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio que concluye el día anterior a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el mes de febrero de 2002.

#### **FIDEICOMISOS POR PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA**

- VIII.** Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, hubiesen constituido fideicomisos en términos del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, podrán aplicar el estímulo establecido en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando primero agoten los fondos aportados a dichos fideicomisos, conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

#### **COMPROBANTES DE RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y REPECOS**

- IX.** Los contribuyentes que con anterioridad a la fecha en que empezaron a tributar conforme a la Sección III del Capítulo VI, del Título IV de la Ley

del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hubieran pagado el impuesto conforme a la Sección II del citado Capítulo, al artículo 137-C del Reglamento de la misma o hayan sido contribuyentes menores, deberán conservar la documentación comprobatoria a que estaban obligados conforme a las disposiciones fiscales aplicables, por el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

#### **DIVIDENDOS CUANDO SE APLICÓ DEDUCCIÓN INMEDIATA EN 1998**

- X. Cuando las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades hubieran optado por efectuar la deducción inmediata de activos fijos en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que hubieren distribuido dividendos, y como consecuencia de ello hayan pagado el impuesto que establecía el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, podrán acreditarlo en los ejercicios siguientes contra el impuesto que deban pagar conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El monto total del impuesto por acreditar en los ejercicios siguientes será el que se derive de la diferencia entre la deducción inmediata y la que se hubiera realizado en los términos del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, correspondiente a los mismos activos fijos. Dicho monto será acreditable en cada ejercicio siguiente, en una cantidad equivalente al impuesto que le corresponda pagar en el mismo, como consecuencia de la no deducibilidad de las inversiones de los activos fijos referidos.

En cada uno de los ejercicios en que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, para los efectos del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio en que acrediten el impuesto, deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor de 0.5385.

#### **RECUPERACIÓN DE ACTIVOS DURANTE 2000 Y 2001**

- XI. Para los efectos del artículo 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, el plazo de reinversión a que se refiere el cuarto párrafo de dicho precepto podrá seguir aplicándose sobre aquellas cantidades recuperadas en los ejercicios de 2000 y 2001, en los ejercicios de 2002 y 2003, respectivamente.

Los contribuyentes que recuperen cantidades de las señaladas en el párrafo anterior, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán estar a lo dispuesto por el artículo 43 de la misma.

#### **CONSERVACIÓN DE REGISTROS DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE 1998**

- XII. Los contribuyentes que hubieren ejercido la opción prevista en el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, deberán mantener el registro específico de dichas

inversiones, en los términos de la fracción IV del artículo 58 y de la fracción IV del artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes hasta el 31 de diciembre de 1998.

### **REMANENTE NO DEDUCIDO DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE 1998**

- XIII.** Los contribuyentes que hubieren optado por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, conforme al artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, no podrán deducir la parte no deducida de los mismos. Cuando enajenen los bienes a los que la aplicaron, los pierdan o dejen de ser útiles, excepto en los casos a que se refiere el artículo 10-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, calcularán la deducción que por los mismos les hubiera correspondido en los términos de la fracción III del artículo 51-A de dicha Ley, aplicando los porcentajes contenidos en la tabla establecida en la mencionada fracción III del artículo 51-A de dicha Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, a la fecha en que ejercieron la opción.

### **INVENTARIOS DE DICIEMBRE DE 1986 NO DEDUCIDOS**

- XIV.** Los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor 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** de 31 de diciembre de 1986, podrán efectuar con posterioridad al 31 de diciembre de 1986, las deducciones siguientes:
- a)** Las pérdidas cambiarias pendientes de deducir que se hayan originado antes de la entrada en vigor de dicho Decreto, por las que se haya optado por deducirlas en ejercicios posteriores conforme a lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 1986.
  - b)** El importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1988.
  - c)** El costo de ventas de las enajenaciones a plazos por las que el contribuyente hubiera optado deducirlo conforme fuera percibido efectivamente el ingreso por dichas enajenaciones, el que sea menor, entre dicho costo pendiente de deducir al 31 diciembre de 1986 o 1988.

Las deducciones a que se refieren los incisos b) y c) de este artículo, sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas dejen de realizar actividades empresariales. Para los efectos de este párrafo se considera cambio de actividad empresarial preponderante cuando el cambio de actividad preponderante implique un

cambio por más de tres dígitos en la clave de actividad conforme al catálogo de actividades publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para los efectos de las deducciones a que se refieren los incisos b) y c) de este artículo, el importe del inventario y del costo de ventas por enajenaciones a plazo que conforme a dichas fracciones se tenga derecho a deducir, se ajustará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido entre diciembre de 1986 o 1988, según a cuál de esos meses corresponda el menor de los inventarios o costo de ventas pendientes de deducir y el mes inmediato anterior a aquel en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas deje de realizar actividades empresariales.

#### **ACUMULACIÓN Y DEDUCCIÓN DE OPERACIONES HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2001**

- XV.** Los contribuyentes que tributaban en la Sección I del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que hubieran acumulado sus ingresos o efectuado deducciones conforme a dicha Ley, sin que hayan sido efectivamente percibidos o erogados, ya no deberán ser acumulados ni deducidas para los efectos del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando efectivamente los perciban o los eroguen, según se trate.

#### **SALIDA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (RÉGIMEN DE ENTRADAS Y SALIDAS)**

- XVI.** Los contribuyentes que antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta tributaron de conformidad con los Títulos II-A y IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, estarán a lo siguiente:
- a)** Al saldo actualizado de la cuenta de capital de aportación se le sumará el saldo de los pasivos que no sean reservas y, en su caso, el saldo actualizado de la cuenta de utilidad fiscal neta, que se tengan al día inmediato anterior a la fecha en que entre en vigor esta Ley. La actualización de cada una de las cuentas, se efectuará desde el mes en que se actualizaron por última vez y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que entre en vigor esta Ley.
  - b)** Se considerará el saldo de los activos financieros que se tengan al último día del mes inmediato anterior a aquél en que entre en vigor esta Ley.
  - c)** Si el monto a que se refiere el inciso a) es menor que el monto a que se refiere el inciso b), de esta fracción, la diferencia se considerará utilidad sujeta al pago del impuesto sobre la renta y aplicarán a dicha utilidad la tasa del 35 %. Los contribuyentes adicionarán, en su caso, a la cuenta de utilidad fiscal neta, la

utilidad mencionada, disminuida del impuesto sobre la renta pagado por la misma.

Tratándose de contribuyentes que se dediquen a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, el impuesto que se determine conforme a este inciso se reducirá en los términos establecidos en los artículos 13 y 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

El impuesto determinado conforme a este inciso se enterará ante las oficinas autorizadas, en el mes siguiente a aquél en que entre en vigor el presente artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán no pagar el impuesto correspondiente, siempre que inviertan un monto equivalente a la utilidad sujeta al pago del impuesto, determinada conforme al primer párrafo de este inciso, en la adquisición de activos fijos que utilicen en su actividad, para lo cual tendrán un plazo inicial de 30 meses, mismo que se podrá prorrogar por otro plazo igual, previa autorización de las autoridades fiscales.

En el caso de que los contribuyentes no efectúen la inversión dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, deberán pagar el impuesto correspondiente, actualizado y con los recargos respectivos.

- d) Si el monto a que se refiere el inciso a) es mayor que el monto a que se refiere el inciso b) que anteceden, la diferencia se considerará como pérdida fiscal, la cual podrá disminuirse de la utilidad fiscal o adicionarse a la pérdida fiscal en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

#### **ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN ANTERIORES A 2002**

**XVII.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, las asociaciones en participación, estarán a lo siguiente:

- a) Los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de asociación en participación con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, integrarán la cuenta de capital de aportación a que se refiere el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con las aportaciones efectuadas por sus integrantes, disminuyendo los retiros que de dichas aportaciones se hubiesen efectuado desde la fecha en que se celebró el convenio para su creación, y hasta el día anterior a la entrada en vigor de esta fracción. Para estos efectos, tanto las aportaciones como los retiros se actualizarán desde la fecha en que se realizó la aportación o se efectuó el retiro y hasta el mes inmediato anterior al en que entre en vigor esta fracción.
- b) Las asociaciones en participación, para los efectos del cálculo del coeficiente de utilidad de los pagos provisionales a que se refiere

el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el total de los ingresos percibidos por dicha asociación en participación, así como la utilidad fiscal derivada del mismo en el ejercicio que termine con motivo de la entrada en vigor de dicha Ley. En el caso de que no exista utilidad en dicho ejercicio ni en los cinco anteriores, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- c) Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por actividades realizadas a través de la asociación en participación, podrán transmitir a la asociación en participación en que sigan participando, el monto que les corresponde de las pérdidas fiscales generadas en el ejercicio fiscal de 2001, para que dichas pérdidas sean disminuidas por la asociación en participación en los ejercicios subsequentes. En este caso, la persona física no podrá en ningún caso disminuir dicha pérdida. Por su parte, la asociación en participación disminuirá en los ejercicios siguientes dicha pérdida hasta por el monto de la utilidad fiscal que corresponda al por ciento en que la persona física que trasmite la pérdida participe de dicha utilidad en los términos del convenio por el que se crea la asociación en participación. Para aplicar lo dispuesto en este inciso, se deberá además, cumplir con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer las reglas que faciliten la aplicación de lo dispuesto en esta fracción.

### **SOCIEDADES DE AHORRO Y PRÉSTAMO POR 2002 Y 2003**

- XVIII.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante los ejercicios de 2002 y 2003 se considerará que forman parte del sistema financiero las sociedades de ahorro y préstamo.

### **COMPROBANTES CON LEYENDA**

- XIX.** Para los efectos del primer párrafo de la fracción III del artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo tributaban conforme al Título IV Capítulos II y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y cuenten con comprobantes que reúnen todos los requisitos fiscales, podrán continuar utilizando los comprobantes impresos hasta agotarlos o hasta que termine la vigencia establecida en ellos, lo que suceda primero. Para ello deberán agregar con letra manuscrita, con sello o a máquina la leyenda "efectos fiscales al pago", sin que dicha circunstancia implique la comisión de infracciones o de delitos de carácter fiscal.

**ENTRADA EN VIGOR HASTA 2003 DEL ARTÍCULO 176  
FRACCIONES IV Y V**

- XX.** Lo dispuesto en las fracciones IV y V del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrará en vigor a partir del 1o. de enero de 2003.

**INTERESES MORATORIOS**

- XXI.** Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, que se hubiesen devengado a favor del contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor de esta fracción y que no se hubiesen acumulado por no haber sido efectivamente percibidos, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con las personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos intereses se acumularán cuando se expida el comprobante que los ampare o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero. En este caso, quien pague los intereses moratorios generados con anterioridad a la entrada en vigor de esta fracción, sólo podrá deducirlos cuando los pague, si no los hubiese deducido en el momento en que se devengaron.

Para los efectos del párrafo anterior, el componente inflacionario de los créditos y de las deudas de los que deriven intereses moratorios se calculará desde el mes en que se generaron dichos intereses y hasta el mes inmediato anterior a la entrada en vigor de esta fracción conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga. El componente inflacionario que resulte se sumará o se restará, según sea el caso, del monto del ajuste anual por inflación acumulable o deducible, según corresponda.

Cuando con posterioridad a la entrada en vigor de este artículo se cancele un crédito o una deuda, contratados con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, se cancelará el componente inflacionario de dicho crédito o deuda correspondientes al periodo comprendido desde que se contrataron y hasta la entrada en vigor de este artículo, el monto que resulte de la cancelación del crédito se adicionará a los demás ingresos acumulables del contribuyente o, en su caso, se disminuirá de la pérdida fiscal, del ejercicio en el que se cancele el crédito. Asimismo, el componente inflacionario de la deuda que se cancela se disminuirá de los ingresos acumulables o, en su caso, se adicionará a la pérdida fiscal del ejercicio en que se cancele dicha deuda. Lo dispuesto en esta fracción se aplicará con independencia de lo señalado en el artículo 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**CRÉDITOS INCOBRABLES**

- XXII.** Las personas físicas que tengan pérdidas por créditos incobrables, correspondientes a créditos que se consideraron ingresos acumulables con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, tendrán derecho a efectuar su deducción cuando se haya consumado el plazo de la

prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro aplicando al efecto lo dispuesto en la fracción XVI del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si se llegare a recuperar total o parcialmente alguno de los créditos que se hubiesen deducido en los términos de esta fracción, la cantidad percibida se acumulará a los ingresos del ejercicio en que se reciba el pago o se disminuirá, en su caso de la pérdida del mismo.

#### **PROGRAMAS DE APOYO A LA PLANTA PRODUCTIVA NACIONAL**

- XXIII.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerará para el cálculo del ingreso acumulable a que se refiere el cuarto párrafo del artículo citado, los importes que se traspasen a los fideicomisos que se constituyan en aplicación del Programa de Apoyo a la Planta Productiva Nacional.

#### **ACTUALIZACIÓN DE ACCIONES Y TERRENOS DE ASEGURADORAS**

- XXIV.** Para los efectos del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto original de la inversión de los terrenos y el costo comprobado de adquisición de las acciones que se consideren como créditos, se actualizarán desde la fecha en que se adquirió el bien y hasta la entrada en vigor de la Ley en cita.

#### **AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN PARA ASEGURADORAS**

- XXV.** Las instituciones de seguros que hubiesen considerado como deuda la diferencia entre la pérdida y ganancia inflacionarias, en los términos de la fracción II del artículo 53-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán disminuir dicha diferencia, hasta agotarla, del ajuste anual por inflación deducible, de ejercicios posteriores o del costo de los activos no financieros cuando éstos se enajenen.

#### **RESERVAS PREVENTIVAS GLOBALES DEDUCIBLES EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO**

- XXVI.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el excedente no deducido en el ejercicio fiscal que termina con motivo de la entrada en vigor de esta fracción, del monto de las reservas preventivas globales constituidas o incrementadas en dicho ejercicio y en el anterior, sólo se podrá deducir en los diez ejercicios siguientes. Asimismo, para los efectos del artículo citado primeramente deberán deducir los excedentes a que se refiere esta fracción hasta agotarse.

#### **CONTINUACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN**

- XXVII.** Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2001, contaban con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, continuarán determinándolo conforme a las disposiciones fiscales establecidas en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables.



### **IMPUESTO DIFERIDO DE 1999 A 2001 EN CONSOLIDACIÓN**

- XXVIII.** Las sociedades controladoras que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hayan diferido parte del impuesto correspondiente a los ejercicios de 1999, 2000 y 2001, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán continuar aplicando lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II de la misma Ley y demás disposiciones aplicables, respecto al impuesto diferido a que se refiere el tercer párrafo del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, sin que esto implique que puedan optar por diferir parte del impuesto correspondiente a ejercicios terminados con posterioridad a la fecha citada.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, sólo se podrá disminuir una vez que se hubiere agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida que hubiesen constituido las sociedades controladoras conforme al artículo 57-H-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

### **SOCIEDADES CONTROLADAS DESDE 1998**

- XXIX.** La sociedad controladora que hubiese presentado el aviso a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) de la fracción VIII del artículo Quinto del Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales publicado en el **Diario Oficial de la Federación** de 31 de diciembre de 1998, continuará considerando como sociedades controladas para los efectos del artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aquéllas en las que más del 50 % de las acciones con derecho a voto continúen siendo propiedad de una o varias sociedades de las que consolidan en el mismo grupo.

### **PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN CONSOLIDACIÓN**

- XXX.** Para calcular el cociente a que se refiere el último párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora, en lugar de dividir la participación accionaria promedio diaria correspondiente al ejercicio de 2002 entre la participación accionaria promedio diaria correspondiente al ejercicio de 2001, dividirá la participación accionaria promedio diaria que tenga en la controlada durante el ejercicio de 2002 entre la participación accionaria al cierre del ejercicio de 2001.

El cociente que se obtenga conforme al párrafo anterior será el que en su caso, se aplique en el ejercicio de 2002 para calcular las modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales, a los conceptos especiales de consolidación y al impuesto, correspondientes a los ejercicios de 2001 y anteriores.

### **PÉRDIDAS FISCALES ANTERIORES A 1999 EN CONSOLIDACIÓN**

- XXXI.** Para los efectos del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una sociedad controlada tenga pérdidas fiscales de ejercicios

anteriores a 1999 pendientes de disminuir que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal y la controladora las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado de ejercicios terminados a partir de 2002, la sociedad controladora adicionará las utilidades fiscales de dichas sociedades controladas en la participación accionaria promedio diaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de las sociedades controladas durante el ejercicio por el que se calcule el impuesto hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controlada.

Tratándose de la sociedad controladora que en algún ejercicio del periodo comprendido del 1o. de enero de 1999 al 31 de diciembre de 2001, haya sido considerada como pura en los términos del noveno párrafo del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, que tenga pérdidas fiscales individuales de algún ejercicio del mismo periodo pendientes de disminuir que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal y las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado de ejercicios terminados a partir de 2002, la sociedad controladora adicionará sus utilidades fiscales al 100 %, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controladora.

La sociedad controladora que tenga pérdidas fiscales individuales de ejercicios anteriores al 1o. de enero de 1999 pendientes de disminuir que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal y las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado de ejercicios terminados a partir de 2002, la sociedad controladora adicionará sus utilidades fiscales al 100 %, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controladora.

Para los efectos de esta fracción, en los pagos provisionales consolidados, la sociedad controladora adicionará los ingresos de las sociedades controladas en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio que la sociedad controladora tenga en el capital social de dichas sociedades controladas, así como el 100 % de los ingresos de las sociedades controladoras a que se refieren el segundo y tercer párrafos de esta fracción, durante el periodo por el que se calculen dichos pagos provisionales.

#### **PÉRDIDAS ANTERIORES A 2002 EN CONTROLADORAS PURAS**

- XXXII.** Para los efectos del segundo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán las pérdidas fiscales generadas con anterioridad al ejercicio de 2002, correspondientes a las sociedades controladoras que de conformidad con el noveno párrafo del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, hayan sido consideradas como puras.

Asimismo, para los efectos del segundo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán las pérdidas fiscales de sociedades controladoras y controladas generadas con anterioridad al ejercicio de 1999.

### **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN**

**XXXIII.** Las sociedades controladoras que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hayan determinado conceptos especiales de consolidación en los términos de las fracciones I, III y V del artículo 57-F y de las fracciones I, II y IV del artículo 57-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, deberán reconocer las operaciones que dieron origen a dichos conceptos especiales de consolidación como efectuadas con terceros al 31 de diciembre de 2001, como si se tratara de una desincorporación, en los términos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y demás disposiciones aplicables vigentes hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las sociedades controladoras podrán continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, incluyendo las modificaciones a los mismos, únicamente por las operaciones correspondientes a ejercicios anteriores a la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta en tanto los bienes que dieron origen a dichos conceptos no sean enajenados a personas ajenas al grupo, en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y demás disposiciones aplicables vigentes hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, según sea el caso, los sumarán o restarán para obtener el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, a que se refiere el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando la sociedad controladora ejerza la opción prevista en el párrafo anterior, deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio de 2001.

La opción prevista en esta fracción deberá ser ejercida por todas las operaciones que dieron origen a los conceptos especiales de consolidación.

### **VARIACIÓN EN PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN CAPITAL SOCIAL DE CONTROLADAS**

**XXXIV.** Las sociedades controladoras calcularán las modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, y en su caso a los conceptos especiales de consolidación, en el ejercicio en el que su participación accionaria promedio diaria en el capital social de alguna controlada varíe con respecto al ejercicio inmediato anterior, en los términos de la fracción VII del ARTICULO DECIMO PRIMERO de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma Otras Leyes Federales, publicada en el **Diario**

**Oficial de la Federación**, de 26 de diciembre de 1990, considerando como ejercicio más antiguo el que hubiera concluido en 1990.

#### **DIVIDENDOS DE CUFIN DE 1998**

**XXXV.** Lo dispuesto en el inciso b) de la fracción II del artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será aplicable a los dividendos que paguen las controladas provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que hubieran tenido al 31 de diciembre de 1998, de haber aplicado a ese año lo dispuesto en el inciso f) de la fracción VIII del Artículo Quinto del Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** de 31 de diciembre de 1998. Dichas sociedades distribuirán en primera instancia el monto de los dividendos correspondientes a esta cuenta hasta agotarlos.

#### **UTILIDADES O PÉRDIDAS CONSOLIDADAS**

**XXXVI.** Para los efectos del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades controladoras considerarán lo siguiente:

**a)** Las utilidades o las pérdidas fiscales consolidadas a que se refiere la fracción I, estarán a lo siguiente:

1. Por los ejercicios anteriores al 1o. de enero de 1999, serán las consolidadas obtenidas por la sociedad controladora, determinadas conforme a lo dispuesto por el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Se considerará como utilidad para los efectos del párrafo anterior, la utilidad fiscal consolidada incrementada con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas en la participación promedio diaria en que la sociedad controladora participó, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas, en el ejercicio en que obtuvo dicha utilidad, disminuida con el impuesto sobre la renta que corresponda al resultado fiscal consolidado en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A de dicha Ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, de la sociedad controladora individualmente considerada y de las sociedades controladas en la participación promedio diaria en que la sociedad controladora participó, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas, en el ejercicio en que obtuvo dicha utilidad.

2. Por los ejercicios de 1999, 2000 y 2001, serán las que le hubieran correspondido de haber aplicado para la

determinación de la participación consolidable del ejercicio en que se hubiera obtenido dicha utilidad o pérdida, la participación accionaria a que se refiere el tercer párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, multiplicada por el factor de 1.00.

Se considerará como utilidad para los efectos del párrafo anterior, la utilidad fiscal consolidada incrementada con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas, en la participación consolidable que le hubiera correspondido en los términos del párrafo anterior, disminuida con el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido al resultado fiscal consolidado que se hubiera determinado de conformidad con el párrafo anterior, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la misma Ley, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas, en la participación consolidable del ejercicio en que se hubiera obtenido dicha utilidad o pérdida de conformidad con el párrafo anterior, correspondientes a cada uno de los ejercicios del periodo de que se trate.

- b) Los dividendos o utilidades percibidos a que se refiere la fracción II, estarán a lo siguiente:
1. Los percibidos en los ejercicios anteriores al 1o. de enero de 1999 serán los que obtuvieron la controladora y las controladas, de personas morales ajenas a la consolidación, en la participación promedio diaria en que la sociedad controladora participó directa o indirectamente en su capital social, a la fecha en que se percibió el dividendo.
  2. Los percibidos durante los ejercicios de 1999, 2000 y 2001 se considerarán en la participación consolidable que se hubiera determinado de haber multiplicado la participación accionaria a que se refiere el tercer párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, a la fecha en que se percibió el dividendo o utilidad, por el factor de 1.00.

#### **FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EN CONSOLIDACIÓN**

**XXXVII.** Para los efectos del segundo y tercer párrafos del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las utilidades fiscales correspondan a ejercicios terminados con anterioridad al 1o. de enero de

1999, el impuesto que se obtenga se multiplicará por el factor de 1.00 en lugar del factor previsto en los párrafos mencionados.

### **PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL PARA PERSONAS MORALES RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

**XXXVIII.** Las personas morales del régimen simplificado a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectuarán el primer pago provisional que corresponda en términos de la fracción I del artículo 81 de la citada Ley, de manera trimestral en lugar de mensual, considerando para estos efectos los datos correspondientes al periodo comprendido desde la fecha de entrada en vigor de esta fracción y hasta el último día del tercer mes siguiente a dicha fecha. Este pago provisional trimestral deberá enterarse el día 17 del mes inmediato siguiente al último mes al que corresponda el periodo de pago.

Durante el periodo que corresponda al primer pago provisional en términos del párrafo anterior, las autoridades fiscales no impondrán sanciones a dichas personas morales transparentes cuando cometan infracciones por violaciones a las disposiciones fiscales. Lo anterior no será aplicable cuando la infracción implique omisión en el pago de contribuciones o sus accesorios.

### **COMPROBANTES QUE SE PODRÁN SEGUIR UTILIZANDO (RÉGIMEN SIMPLIFICADO)**

**XXXIX.** Para los efectos del artículo 82, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, tributaron de conformidad con los Títulos II-A y IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y cuenten con comprobantes que reúnen todos los requisitos fiscales, en los que conste la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado", podrán continuar utilizando los comprobantes impresos hasta agotarlos o hasta que termine la vigencia establecida en ellos, lo que suceda primero. Para ello deberán agregar a dicha leyenda la frase "a partir de DD/MM/AAAA Contribuyente del Régimen de Transparencia", sin que dicha circunstancia implique la comisión de infracciones o de delitos de carácter fiscal. La adición de la leyenda podrá efectuarse con letra manuscrita, con sello o impresa. En el caso de que soliciten la impresión de nuevos comprobantes, deberán imprimir los mismos cumpliendo con los requisitos que exijan las disposiciones fiscales vigentes, continuando con su número consecutivo.

### **AVISO QUE NO DEBE PRESENTARSE PARA COORDINADOS**

**XL.** Para los efectos del quinto párrafo del artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes obligados a presentar el aviso señalado en dicho párrafo ya lo hayan presentado en los términos de la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado, no estarán obligados a cumplir con dicha obligación.

### **PUBLICACIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS (RÉGIMEN SIMPLIFICADO)**

- XL I.** El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general deberá otorgar facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que hasta antes de la entrada en vigor de este artículo hubieran tributado conforme al régimen simplificado de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga o de acuerdo a la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado para 1999 vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, así como las personas físicas que hasta el 31 de diciembre de 2000, hayan tributado en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Las facilidades administrativas y de comprobación que otorgará el Servicio de Administración Tributaria, en los términos del párrafo anterior, serán únicamente respecto de pagos a trabajadores eventuales, erogaciones realizadas en el caso de transportistas por concepto de sueldos o salarios que se le asignen al operador del vehículo, personal de tripulación, macheteros y maniobristas, operadores, mecánicos y cobradores, así como reparaciones, maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores, gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, así como en el caso del sector primario por concepto de alimentación de ganado y gastos menores.

### **FACILIDAD ADMINISTRATIVA PARA AUTO TRANSPORTISTAS**

- XLII.** El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir reglas de carácter general otorgando a los contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, facilidades de comprobación, en cuyo caso, podrá establecer que sobre las cantidades erogadas se efectúe una retención del impuesto sobre la renta, sin que la misma pueda exceder del 17 % del monto de dicha erogación.

### **CAJAS Y FONDOS DE AHORRO QUE SE CONSIDERARÁN NO LUCRATIVOS**

- XLIII.** Para los efectos del artículo 95 fracción XIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aquellas instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro a que se refiere el artículo 70, fracción XII de la Ley Impuesto sobre la Renta que se abroga, constituidas antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán personas morales con fines no lucrativos en la medida que cumplan con los requisitos de la primera Ley y con los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya publicado para tal efecto en reglas de carácter general.

### **GANANCIA EN VENTA DE ACCIONES EN BOLSA**

- XLIV.** Para los efectos del artículo 109 fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el plazo de cinco años a que alude dicho precepto se

considerarán aquellos que hubiesen transcurrido con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley.

#### **DISMINUCIÓN DE LA CUFINRE ACUMULADA A 2001**

- XLV.** El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, sólo se podrá disminuir una vez que se hubiera agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida que hubiesen constituido los contribuyentes conforme al artículo 124-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Los dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales o establecimientos permanentes provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida que hubiesen constituido con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, pagarán el impuesto que se hubiera diferido, aplicando la tasa del 3 % o del 5 %, según se trate de utilidades generadas en 1999 o en 2000 y 2001. 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 1.5385 al resultado se le aplicará la tasa que corresponda. Este impuesto se pagará conjuntamente con el pago provisional correspondiente al mes en el que se haya distribuido el dividendo o la utilidad de que se trate.

El impuesto diferido que se haya pagado conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en el que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

#### **REESTRUCTURA DE CRÉDITOS BANCARIOS CON DACIÓN EN PAGO**

- XLVI.** Los contribuyentes no considerarán como ingresos para los efectos del impuesto sobre la renta, el importe de aquellas deudas que hubieran sido perdonadas como resultado de reestructuración de créditos o de enajenación de bienes muebles e inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, cuando se trate de créditos otorgados por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar los bienes recibidos como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria y siempre que cancelen, en su caso, el interés que se hubiera deducido para efectos de dicho gravamen por las deudas citadas. En este caso, los contribuyentes deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan derivadas de la cancelación de los intereses que se hubieran deducido.

Cuando los contribuyentes mencionados hayan considerado como ingresos del ejercicio sujetos al impuesto sobre la renta, el importe de las deudas que les hubieran sido perdonadas y que con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior determinen saldos a favor en las declaraciones complementarias correspondientes que para



el efecto presenten, sólo podrán compensarlos contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo del ejercicio, que tengan a su cargo. Cuando no se puedan compensar en un ejercicio lo podrán hacer en los siguientes hasta agotarlos.

Lo anterior será aplicable siempre que se trate de créditos otorgados hasta el 31 de diciembre de 1994, aun cuando hubieran sido reestructurados posteriormente con la única finalidad de ampliar el plazo de vencimiento o las condiciones de pago del préstamo original, sin implicar en forma alguna un aumento en el saldo que a la fecha de reestructuración tenía el préstamo reestructurado, y existan registros en la contabilidad de la institución que hubiera otorgado el crédito que demuestren lo anterior.

Las personas morales deberán disminuir el importe de las deudas que les fueron perdonadas contra las pérdidas del ejercicio que se determinen en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **REESTRUCTURA DE CRÉDITOS BANCARIOS PERSONAS FÍSICAS POR DACIÓN EN PAGO**

- XLVII.** Los contribuyentes personas físicas que tributen conforme al Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto por la obtención de los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, por créditos obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes o derechos. En estos casos, el adquirente deberá manifestar en el documento que se levante ante fedatario público y en el que conste la enajenación que cumplirá con lo dispuesto en el artículo 54-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Las personas físicas que tributaron conforme a la Sección I del Capítulo VI del Título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se abroga, que enajenen los bienes a que se refiere esta fracción, no podrán deducir la parte aún no deducida correspondiente a dichos bienes que tengan a la fecha de enajenación, a que se refiere el artículo 108, último párrafo de la referida Ley, según corresponda, debiendo manifestar en el documento que se levante ante fedatario público el monto original de la inversión o la parte aún no deducida sin actualización, según sea el caso, así como la fecha de adquisición de los bienes a que se refiere dicho artículo.

#### **REESTRUCTURA DE CRÉDITOS BANCARIOS PERSONAS MORALES POR DACIÓN EN PAGO**

- XLVIII.** Durante los ejercicios de, 2002 y 2003, los contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto sobre la renta, por los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o

fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación fiduciaria a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes o derechos, siempre que la dación en pago o adjudicación fiduciaria derive de un crédito obtenido con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición. En este caso, el contribuyente que enajenó el bien no podrá deducir la parte aún no deducida correspondiente a ese bien que tenga a la fecha de enajenación, a que se refiere el artículo 37, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo manifestar en el documento que se levante ante fedatario público el monto original de la inversión y/o la parte aún no deducida sin actualización, según sea el caso, así como la fecha de adquisición de los bienes a que se refiere esta fracción.

En estos casos, el adquirente deberá manifestar en el documento que se levante ante fedatario público y en el que conste la enajenación, que cumplirá con lo dispuesto en la fracción L de este artículo transitorio.

#### **ACTUALIZACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO**

- XLIX.** Lo dispuesto en el artículo 37, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los ejercicios de, 2002 y 2003, será aplicable a los contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de los bienes a que se refiere la fracción anterior, cuando los enajenen atendiendo a la opción de deducción que hubiesen aplicado los contribuyentes que hubieran otorgado en dación en pago o adjudicación fiduciaria dichos bienes. Para estos efectos, se deberá calcular el monto original de la inversión actualizado desde el mes en que adquirió el bien la persona que lo otorgó en dación en pago o adjudicación fiduciaria y hasta el mes en que el contribuyente los enajene.

#### **UTILIDAD O PÉRDIDA EN LA VENTA DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO**

- L.** Para los efectos del artículo 57, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante los ejercicios, 2002 y 2003, los contribuyentes que hubieran adquirido bienes o derechos por dación en pago o adjudicación, derivados de créditos otorgados con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, que no puedan conservar en propiedad por disposición legal, estarán a lo siguiente:
- a)** Cuando hubieran adquirido por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, inmuebles, certificados de vivienda o derechos de fideicomitente o de fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, de personas físicas distintas de las señaladas en el inciso b) de esta fracción, exentas en los términos de la fracción XLVII de este artículo transitorio, no podrán deducir conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta esas adquisiciones, debiendo determinar la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en la enajenación que realicen de dichos bienes, restando al ingreso que obtengan por su enajenación el costo

comprobado de adquisición que le correspondía a la persona física que le hubiera enajenado el bien, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que el bien fue adquirido por la persona física que lo enajenó por dación en pago o adjudicación y la fecha en que dicho bien sea enajenado a un tercero por quien lo recibió en pago o por adjudicación.

El costo comprobado de adquisición que se podrá ajustar en los términos del párrafo anterior, se determinará conforme a lo siguiente:

1. Se restará del costo comprobado de adquisición que le hubiera correspondido a la persona física que dio el bien en pago o que lo enajenó por adjudicación, 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 total.
  2. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3 % anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición por la persona física que dio el bien en pago o que lo enajenó por adjudicación, y la de enajenación del bien a un tercero distinto de quien lo recibió en pago o por adjudicación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20 % del costo inicial. Las mejoras o adaptaciones al inmueble de que se trate, que hubieren implicado inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.
- b)** Cuando hubieran adquirido por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, inmuebles, certificados de vivienda o derechos de fideicomitente o de fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, de las personas físicas que tributen conforme a las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, exentas de conformidad con la fracción XLVII de este artículo transitorio, no podrán deducir conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta esas adquisiciones, debiendo determinar la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en la enajenación que realicen de dichos bienes, considerando como fecha de adquisición y como monto original de la inversión, los que le hubieren correspondido a la persona que enajenó el bien, de conformidad con lo siguiente:
1. Tratándose de terrenos y títulos valor que representen la propiedad de éstos, aplicarán lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
  2. Tratándose de inmuebles, considerarán como monto original de la inversión, la parte aún no deducida por la persona que enajenó el bien por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, en los términos del artículo 124 de la citada Ley, según corresponda. El saldo pendiente de deducir se

actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió por la persona que lo enajenó por dación en pago o adjudicación y hasta el último mes de la primera mitad del periodo del ejercicio en que dicho bien sea enajenado a un tercero por quien lo recibió por dación en pago o por adjudicación.

- c) Cuando hubieran adquirido por dación en pago o adjudicación fiduciaria, inmuebles, certificados de vivienda o derechos de fideicomitente o de fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, de las personas morales a que se refiere la fracción XLVIII de este artículo transitorio, no podrán deducir conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dichas adquisiciones, debiendo determinar la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en la enajenación que realicen de dichos bienes, considerando como fecha de adquisición y como monto original de la inversión, los que le hubieren correspondido a la persona que enajenó el bien, de conformidad con lo siguiente:
1. Tratándose de terrenos y títulos valor que representen la propiedad de éstos, aplicarán lo dispuesto en el artículo 21 de la citada Ley.
  2. Tratándose de inmuebles, considerarán como monto original de la inversión, la parte aún no deducida por la persona que enajenó el bien por dación en pago o adjudicación fiduciaria, en los términos de los artículos 37, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El saldo pendiente de deducir se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió por la persona que lo enajenó por dación en pago o adjudicación y hasta el último mes de la primera mitad del periodo del ejercicio en que dicho bien sea enajenado a un tercero por quien lo recibió por dación en pago o por adjudicación.

#### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES QUE SE ADQUIRIERON DEL GRAN PÚBLICO INVERSIONISTA**

- LI. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta hubiesen adquirido acciones consideradas como colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, y que enajenen dichas acciones con posterioridad a la entrada en vigor de esta fracción, considerarán como monto original ajustado por acción, para los efectos del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la fecha de entrada en vigor de la misma el valor promedio que resulte de las últimas veintidós operaciones efectuadas con dichas acciones inmediatas anteriores a la entrada en vigor de dicha Ley, considerando el último hecho de cada día. Si las últimas veintidós operaciones 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 las veintidós últimas operaciones se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores.

#### **INTERESES PROVENIENTES DE BONOS DEL GOBIERNO FEDERAL**

- LII.** A partir del 1o. de enero de 2003 no se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos por intereses obtenidos por personas físicas provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros y los que deriven de bonos de regulación monetaria emitidos por el Banco de México, de Pagarés de Indemnización Carretera emitidos por el Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas, de los Bonos de Protección al Ahorro Bancario emitidos por el Instituto para la Protección al Ahorro Bancario, emitidos con anterioridad al 1o. de enero de 2003, únicamente sobre los intereses devengados a favor durante el periodo comprendido desde la entrada en vigor de esta fracción y hasta que la tasa de interés se pueda revisar o se revise, de acuerdo con las condiciones establecidas en la emisión de dichos bonos o títulos valor.

Quienes apliquen lo dispuesto en esta fracción deberán informar el monto de dichos ingresos en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el que los obtengan, aun cuando no estén obligados presentar dicha declaración.

#### **EXCLUSIÓN DE INTERESES COMO GANANCIA EN SOCIEDADES DE INVERSIÓN EXENTAS**

- LIII.** Para los efectos del artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerará el monto de los intereses percibidos por la sociedad de inversión exentos en los términos de la fracción LII de este artículo, correspondientes al periodo de tenencia y a las acciones que se enajenan.

#### **BENEFICIARIOS EFECTIVOS DE INTERÉS ESTARÁN A TASA 4.9 % DURANTE 2002**

- LIV.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), punto 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2002, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa de 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en este artículo sea residente de un país con el que se encuentre 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.

#### **PAÍSES CON LOS QUE SE CONCLUYERON NEGOCIACIONES DE TRATADOS INTERNACIONALES**

- LV.** Tratándose de colocaciones de títulos de deuda de empresas mexicanas en países con los que México no tenga celebrado tratado para evitar la

doble imposición, durante el ejercicio de 2001 se aplicará la tasa del 4.9 % sobre los intereses pagados que deriven de dichos títulos, siempre que se trate de países con los que México haya concluido negociaciones. Los países a que se refiere esta fracción son:

Ecuador

Grecia

Indonesia

Luxemburgo

Polonia

Portugal

Rumania

Venezuela

#### **LISTA DE TERRIFIS**

**LVI.** Se consideran territorios con regímenes fiscales preferentes para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código Fiscal de la Federación:

Anguila

Antigua y Bermuda

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

Gran Ducado de Luxemburgo

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



**TRATADO CON LUXEMBURGO**

- LVII.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción anterior, el Gran Ducado de Luxemburgo será considerado como territorio con régimen fiscal preferente hasta en tanto entre en vigor el Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital entre dicho país y los Estados Unidos Mexicanos.

**LISTA DE PAÍSES CON SISTEMA DE TRIBUTACIÓN TERRITORIAL**

- LVIII.** Se consideran países en los que rige un sistema de tributación territorial:

Jamaica

Reino de Marruecos

República Árabe Popular Socialista de Libia

República de Bolivia

República de Botswana

República de Camerún

República de Costa de Marfil

República de El Salvador

República de Guatemala

República de Guinea

República de Lituania

República de Namibia

República de Nicaragua

República de Sudáfrica

República de Zaire

República de Zimbabwe

República del Paraguay

República del Senegal

República Dominicana

República Gabonesa

República Libanesa

**TASA DE IMPUESTO EN TERRIFIS**

- LIX.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, que enajenen acciones a una sociedad residente en el país, siempre que éstas sean parte del mismo grupo, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 1.8 % sobre el valor total de la operación, sin deducción alguna, en lugar de la tasa del 20 % prevista en dicha disposición, siempre que previamente obtengan autorización de las autoridades fiscales. Las autorizaciones a que se refiere esta fracción, únicamente se otorgarán

durante el ejercicio de 2002, siempre que además de que la operación se realice a valor de mercado, se cumplan con las reglas generales que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

### **EXCEPCIÓN DE DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS (RÉGIMEN SIMPLIFICADO)**

- LX.** Las autoridades fiscales no determinarán contribuciones omitidas y sus accesorios a los contribuyentes que en el ejercicio de 2001 hubieran obtenido ingresos que no excedan a la cantidad establecida en el artículo 119-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y que tributaron en los términos de la Sección III del Capítulo VI del Título IV de la misma y que hubieran emitido uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señale el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento o hubiesen recibido pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial, a través de cheque o mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, cuando en estos casos se cumpla alguno de los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, durante el periodo comprendido del 1o. de enero de 2001 y hasta la entrada en vigor de esta fracción, siempre que calculen y enteren el impuesto sobre la renta a su cargo por dicho periodo en los términos del artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, los contribuyentes a que se refiere esta fracción podrán efectuar la deducción de las erogaciones efectivamente realizadas en el citado periodo, por la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos en los términos del artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que cuenten con la documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, de dichas erogaciones.

### **PLAZO DE DOS MESES PARA SOLICITAR RFC A PRECEPTORES DE INTERESES**

- LXI.** Para los efectos de la fracción I del artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes personas físicas que deban solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, contarán con un plazo de dos meses contados a partir de la entrada en vigor de esta fracción, para solicitar su inscripción en dicho registro.

### **LÍMITES DE INGRESOS POR INTERESES PARA 2002**

- LXII.** El monto establecido en el tercer párrafo del artículo 175 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2002 será de \$ 1'000,000.00 y de \$ 500,000.00 para los ejercicios fiscales de 2003 y los subsecuentes.

### **PLAZO PARA PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA**

- LXIII.** La información que la Ley del Impuesto sobre la Renta establezca para presentarse en el mes de febrero del año siguiente del ejercicio de que se trate y que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga no debía proporcionarse a las autoridades fiscales, deberá proporcionarse por primera ocasión a más tardar el 15 de febrero del año

2003. Tratándose de la información a que se refiere el artículo 59 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ésta deberá contener únicamente los datos correspondiente al segundo semestre del ejercicio fiscal de 2002.

#### **CORRELACIONES CON LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

- LXIV.** Cuando en la Ley del Impuesto al Activo se haga referencia al Capítulo IV del Título II o al Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se entenderá que se refiere al Capítulo VI del Título II o al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente.

Asimismo, cuando se refiera a los artículos 6o.; 7o.-B, fracción III, segundo párrafo; 12; 22, fracción XI; 24, fracción I; 41; 43; 44; 45; 47; 133, fracción XIII; 140, fracción IV; 148; 148-A; 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se entenderá que se refiere a los artículos 6o.; 46, fracción I, segundo párrafo; 14; 29, fracción XI; 31, fracción I; 37; 39; 40; 41; 43; 167, fracción XIII; 176, fracción III; 186; 187 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente.

#### **DISPOSICIONES PARA USO DE MÁQUINAS REGISTRADORAS HASTA 1 DE ABRIL DE 2002**

- LXV.** Las obligaciones establecidas en el penúltimo y último párrafos del artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre la Renta relacionadas con las máquinas registradoras de comprobación fiscal, entrarán en vigor a los 90 días contados a partir de la entrada en vigor del presente artículo.

#### **ACTUALIZACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 DE TARIFAS PUBLICADAS EN LEY**

- LXVI.** Las tarifas y tablas contenidas en los artículos 113, 114, 115, 116, 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran actualizadas al 31 de diciembre de 2001.

#### **PORCIENTOS DE IMPUESTO PARA EDITORES DE LIBROS DE 2002 AL 2005**

- LXVII.** Los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros, podrán reducir el impuesto sobre la renta determinado en los términos de los artículos 10 o 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según se trate de persona moral o física, en los ejercicios y en los por cientos que a continuación se señalan:

<b>Ejercicio fiscal</b>	<b>Por ciento de reducción</b>
2002	40 %
2003	30 %
2004	20 %
2005	10 %

Para los efectos de este artículo, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90 % de sus ingresos totales.

Tratándose de contribuyentes dedicados a la edición de libros que no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción a que se refiere esta fracción sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del Reglamento de esta Ley.

El impuesto sobre la renta que se haya determinado conforme al artículo 10 o 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según se trate de persona moral o persona física, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere esta fracción, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

#### **DEDUCCIÓN INMEDIATA APLICABLE SÓLO A BIENES ADQUIRIDOS EN 2002**

- LXVIII.** La opción prevista en el artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente será aplicable respecto de inversiones efectuadas a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, sin que en ningún caso pueda aplicarse respecto de inversiones efectuadas con anterioridad a dicha fecha.

#### **COSTOS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

- LXIX.** Para los efectos del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la ganancia por enajenación de acciones, se considerará, para los efectos del inciso a) de la fracción II de dicho artículo, como utilidad fiscal de los ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la misma, la utilidad fiscal incrementada con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, disminuida con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la persona moral en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, de cada uno de los ejercicios correspondientes al periodo de que se trate. Por lo que se refiere a la pérdida fiscal, se considerará la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas en los términos de la Ley vigente en el ejercicio de que se trate.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable para determinar la ganancia por la enajenación de acciones emitidas por

sociedades que tengan el carácter de controladoras en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o hayan tenido el carácter de controladoras en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN 2002**

- LXX.** Tratándose de acciones que se enajenen a partir del 1o. de enero de 2002, cuando las mismas hayan sido adquiridas de partes relacionadas durante el ejercicio de 2001, el contribuyente para determinar el costo promedio por acción de dichas acciones, deberá disminuir del monto original ajustado de las acciones determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar que la sociedad emisora de que se trate tenga a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda a las acciones que tenga el contribuyente.

### **PÉRDIDAS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

- LXXI.** Para los efectos de la fracción anterior, las pérdidas fiscales son las determinadas en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La sociedad emisora de las acciones deberá informar al contribuyente de que se trate, el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes que aplicar actualizadas desde la última actualización y hasta el 1o. de enero de 2002. Asimismo, el contribuyente deberá actualizar dichas pérdidas por el periodo comprendido desde la última fecha citada y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de las acciones de que se trate.

### **TASA DE IMPUESTO A RETENEDORES QUE PAGUEN INTERESES EN 2002**

- LXXII.** Durante el ejercicio fiscal de 2002 las personas que efectúen pagos por intereses en lugar de aplicar las tasa de retención a que se refiere los artículos 58 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán obligados a retener el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 24 % sobre los intereses pagados sin deducción alguna. Cuando la tasa anual de interés pactada sea mayor a diez puntos porcentuales, la retención se efectuará aplicando la tasa del 24 % sobre el monto de los intereses que resulte de los diez primeros puntos porcentuales de la tasa de interés pactada, sin deducción alguna. Las retenciones que se hagan en los términos de esta fracción tendrán el carácter de pago definitivo.

Quando los intereses a que se refiere esta fracción sean pagados a personas que tributen conforme al Título II o al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que en este último caso los intereses deriven de créditos afectos a la actividad empresarial o la prestación del servicio profesional, las retenciones que se efectúen en los términos de esta fracción tendrán el carácter de pagos provisionales.

Tratándose de personas físicas, durante el ejercicio de 2002, no se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos por intereses

provenientes de valores a cargo del Gobierno Federal o por sus agentes financieros, los que deriven de bonos de regulación monetaria emitidos por el Banco de México, de Pagarés de Indemnización Carretera emitidos por el Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas y de los Bonos de Protección al Ahorro Bancario emitidos por el Instituto para la Protección al Ahorro Bancario.

Asimismo, en el citado ejercicio no se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos por intereses obtenidos por personas físicas provenientes de los títulos de crédito a que se refiere el segundo párrafo de la fracción XIX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

A partir del ejercicio fiscal de 2003 no se pagará el impuesto por los ingresos por intereses proveniente de los títulos de crédito a que se refiere el párrafo anterior, emitidos con anterioridad al 1o. de enero de 2003, únicamente sobre los intereses devengados a favor durante el periodo comprendido desde el 1o. de enero de 2003 y hasta que la tasa de interés se pueda revisar o se revise, de acuerdo con las condiciones establecidas en la emisión de dichos bonos o títulos valor.

Quienes apliquen lo dispuesto en los dos párrafos anteriores deberán informar el monto de dichos ingresos en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el que los obtengan, aun cuando no estén obligados presentar dicha declaración.

### **INTERESES PAGADOS POR SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE RENTA VARIABLE**

**LXXIII.** Lo dispuesto en los artículos 103, 104 y 105 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrarán en vigor a partir del 1o. de enero de 2003.

Durante el ejercicio fiscal de 2002 las personas que efectúen pagos por intereses a las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o a las sociedades de inversión de renta variable, efectuarán la retención del impuesto sobre la renta en los términos de la fracción LXXII de este artículo, la cual tendrá el carácter de pago definitivo y no serán ingresos acumulables en los términos del artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta durante el ejercicio fiscal de 2002 para los integrantes de las sociedades de inversión.

Asimismo, durante el ejercicio fiscal de 2002 no serán ingresos acumulables para los integrantes personas físicas de las sociedades de inversión los que obtengan por la enajenación de las acciones emitidas por las sociedades de inversión a que se refiere esta fracción, excepto en los casos en que las mismas se hubieran adquirido en los términos del artículo 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **IMPUESTO PARA MAQUILADORAS POR 2002 Y 2003**

**LXXIV.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, por los ejercicios de 2002 y 2003, los residentes en el extranjero que se ubiquen en alguno de los supuestos de

establecimiento permanente derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo actividades de maquila en los términos de los Decretos para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicados en el **Diario Oficial de la Federación** el 22 de diciembre de 1989, el 1o. de junio de 1998, el 30 de octubre y 31 de diciembre de 2000, excepto las denominadas maquiladoras de servicios cuando no realicen exclusivamente actividades de comercio exterior, podrán considerar que no tienen un establecimiento permanente en el país únicamente por dichas actividades y que cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando con anterioridad al 31 de diciembre de 1999, hayan obtenido una resolución particular para los ejercicios fiscales de 2000, 2001 y 2002 en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, siempre que, en su caso, dichas empresas maquiladoras cumplan con lo siguiente:

- a) Que la utilidad fiscal de la empresa maquiladora determinada de conformidad con el artículo 10 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, represente al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los numerales 1 y 2 siguientes:
  1. El 6.9 % sobre el valor total de los activos destinados a la operación de maquila en cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, incluyendo los que sean propiedad de la empresa maquiladora, de residentes en el extranjero, y de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Las empresas maquiladoras podrán excluir del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, 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 cumplan con los siguientes requisitos:

    - i) Que la maquiladora conserve la documentación que compruebe que las contraprestaciones correspondientes fueron pactadas a precios de mercado o, en su caso, que cumplan con lo dispuesto en los artículos 215, 216 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
    - ii) Que la maquiladora retenga y entere el impuesto sobre la renta que los residentes en el extranjero estén obligados a pagar por los ingresos que obtengan por el arrendamiento de los mencionados activos.
    - iii) Que los bienes arrendados no hayan sido propiedad de la maquiladora.
    - iv) Que los bienes arrendados no hayan sido propiedad de partes relacionadas residentes en el extranjero de la maquiladora.

- v) Que la maquiladora manifieste bajo protesta de decir verdad, conjuntamente con la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción, que no ha obtenido en arrendamiento los activos con el fin de disminuir el valor total de los activos a que se refiere el primer párrafo de este numeral.
- vi) Que el otorgamiento del uso o goce de dichos activos no se realice a través de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.

El valor de los activos destinados a la operación de maquila será calculado de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo. El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero destinados a la operación de maquila será calculado de conformidad con lo dispuesto en las fracciones LXXV y LXXVI de este Artículo Transitorio.

Para los efectos de esta fracción, no será aplicable lo dispuesto por el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.

2. El 6.5 % sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, correspondientes a cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al 31 de diciembre de 2001, excepto por lo siguiente:
  - i) En lugar de considerar el valor de las mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, se considerará el valor total de dichas adquisiciones de conformidad con el artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectuadas en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, destinados a la operación de maquila, aun cuando no se enajenen o no hayan sido utilizados en la operación de maquila.

Para los efectos de este numeral, no se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, destinados a la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.
  - ii) La depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando los por cientos máximos autorizados en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La depreciación y amortización antes señaladas se



actualizarán de conformidad con el artículo 37 de la citada Ley.

Para los efectos de este subinciso no se considerará la depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, propiedad de residentes en el extranjero.

- iii) No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los términos del Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- iv) Podrán no considerarse los gastos financieros.
- v) Podrán no considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios relacionados con la operación de maquila, siempre que dichos servicios se presten y se aprovechen totalmente en el extranjero y su pago no se efectúe por cuenta de dicha maquiladora.

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 subinciso ii) de este numeral.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el primer párrafo de este numeral, 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 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 empresas maquiladoras que opten por aplicar lo dispuesto en este inciso presentarán ante el Servicio de Administración Tributaria, un aviso en escrito libre en el que manifiesten que la utilidad fiscal de la empresa maquiladora en cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, representará al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los numerales 1 y 2 anteriores.

Las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente inciso, quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIV del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente por la operación de maquila.

- b)** Cuando no opten por aplicar lo dispuesto en el inciso anterior, deberán solicitar y obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las empresas maquiladoras deberán proporcionar a las autoridades fiscales conjuntamente con la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la información y documentación que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, incluyendo, además, copia del programa de operación de maquila aprobado por la Secretaría de Economía, así como sus modificaciones correspondientes.

Para los efectos de este inciso las empresas maquiladoras deberán presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, una consulta de conformidad con el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación y con las reglas de carácter general que al efecto expida el propio Servicio, en la cual se deberán considerar todos los activos destinados a la operación de maquila.

- c)** Las empresas maquiladoras que hayan optado por lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción, deberán presentar a más tardar el 30 de abril de 2003 y 2004, según corresponda, en el formato o medios magnéticos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, entre otra, la siguiente información:
1. El monto de la utilidad fiscal obtenida en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, según corresponda, así como los porcentajes que representa respecto del valor de los activos destinados a la operación de maquila en los citados ejercicios y respecto del monto total de los costos y gastos correspondientes a tales ejercicios, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción.
  2. El valor de todos los activos destinados a la operación de maquila, calculados de conformidad con el numeral 1 del

- inciso a) de esta fracción, agrupados por cada uno de los siguientes conceptos: activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos, inventarios y otros activos. Esta información deberá presentarse en forma separada por los activos propiedad de la empresa maquiladora, del residente en el extranjero, de cada una de las partes relacionadas de dicha maquiladora o del residente en el extranjero. No se considerará para los efectos de este numeral el valor de los activos que se haya excluido en los términos del segundo párrafo del numeral 1 del inciso a) de esta fracción.
3. El monto de las contraprestaciones y los plazos que se hubieren pactado en cada uno de los contratos a través de los cuales se otorgue el uso o goce temporal de los activos destinados a la actividad de maquila, en los casos en que el valor de dichos activos se hubiere excluido de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso a) de esta fracción.
  4. El valor de todos los activos que se excluyeron del cálculo previsto en el inciso a) de esta fracción de conformidad con lo dispuesto en la fracción LXXVI de este Artículo Transitorio, agrupados de conformidad con el numeral 2 de esta fracción, señalando la razón por la cual fueron excluidos.
  5. Una relación de los costos y gastos de operación correspondientes a la maquiladora por cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, según corresponda, desglosados por concepto e importe, señalando por separado los conceptos a que se refieren los subincisos i) y ii) del numeral 2 del inciso a) de esta fracción.

La información relacionada con los gastos a que se refieren el segundo y tercer párrafos del numeral 2 del inciso a) de esta fracción, que solicite la autoridad fiscal a la maquiladora en el ejercicio de sus facultades, podrá ser presentada por el residente en el extranjero que haya realizado dichos gastos. Sólo cuando dicho residente presente en tiempo y forma ante la autoridad la documentación requerida, quedará liberada la maquiladora de este requisito.

En ningún momento se aplicarán los beneficios previstos en esta fracción si la documentación a que se refiere este inciso no se presente, se presente incompleta o en forma extemporánea.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar por el ejercicio fiscal de 2002 y 2003 a las empresas maquiladoras que hayan optado por lo dispuesto en el inciso b) de esta fracción, a que cambien dicha opción y apliquen lo dispuesto en el inciso a) de la misma, siempre que cumplan con lo dispuesto en las reglas de carácter general que al efecto expida el propio Servicio de Administración Tributaria.

Las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción, podrán cambiar dicha opción en los

ejercicios fiscales de 2002 y 2003, siempre que soliciten y obtengan una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se confirme que en dichos ejercicios cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las maquiladoras que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no sean partes relacionadas de los residentes en el extranjero a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, podrán estar a lo dispuesto en dicho primer párrafo, si cumplen con lo dispuesto en los incisos a) y c) anteriores y siempre que dichas maquiladoras presenten un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo de 2002. Cuando la aplicación de lo dispuesto en este párrafo genere o pueda generar doble tributación para el mencionado residente en el extranjero, la maquiladora podrá iniciar, ante las autoridades fiscales mexicanas competentes, el procedimiento amistoso de resolución de controversias previsto en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, según sea el caso.

Para los efectos de esta fracción, se considera que las maquiladoras de servicios realizan exclusivamente actividades de comercio exterior, cuando más del 90 % de los ingresos que obtengan en el ejercicio fiscal de que se trate hayan sido pagados por residentes en el extranjero u otras empresas que tengan autorizado un programa de maquila conforme los decretos señalados en el primer párrafo de esta fracción y además dichos ingresos provengan del ensamble, reparación, clasificación o empaque, de mercancías importadas temporalmente al amparo de un programa de maquila que posteriormente se retornen al extranjero en los términos de la legislación aduanera.

#### **VALOR DE INVENTARIOS Y ACTIVOS EN MAQUILADORAS**

**LXXV.** Para los efectos del numeral 1, inciso a) de la fracción anterior, las empresas maquiladoras a que se refiere dicha fracción deberán determinar el valor de los inventarios, activos fijos, cargos y gastos diferidos, propiedad de residentes en el extranjero destinados a la operación de maquila conforme a lo siguiente:

- a) El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, se determinará sumando 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 de materias primas, productos semiterminados o terminados, se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes, así como del total de costos y gastos relacionados con la operación de maquila correspondientes a dicho mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la empresa maquiladora tenga implantado y con base en el mayor de los valores que para las materias

primas o productos semiterminados o terminados se hubieren consignado en:

1. El pedimento de importación;
2. El contrato de seguro en el que se aseguren los inventarios para su importación a territorio nacional. Este valor no se tomará en cuenta si en el contrato correspondiente no se hubiere identificado por separado el valor de dichos inventarios respecto del valor de otros bienes.
3. El que corresponda de conformidad con los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el contribuyente cuente con la documentación señalada en el artículo 86, fracción XII de la mencionada Ley en el ejercicio en que se haya efectuado la importación de los inventarios y dicha documentación haya sido emitida en un periodo no mayor a seis meses anterior a la fecha en que se hayan importado dichos bienes; o
4. El valor que se encuentre registrado en la contabilidad del propietario de dichos inventarios al momento de ser importados a México.

Para determinar el mayor de los valores a que se refiere este inciso los contribuyentes deberán convertir a moneda nacional, en su caso, las cantidades previstas en los numerales antes señalados. Cuando dichas cantidades se encuentren denominadas en dólares de los Estados Unidos de América, el contribuyente deberá convertirlas a moneda nacional aplicando el tipo de cambio publicado en el **Diario Oficial de la Federación** vigente a la fecha de la importación de los bienes de que se trate a México. En caso de que el Banco de México no hubiera publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad a la fecha de su importación. 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 con la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

- b) El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar actualizado, calculado conforme a lo siguiente:
  1. Se considerará como monto original de la inversión el mayor de los siguientes valores, convertidos a dólares de los Estados Unidos de América:
    - i) El consignado en el pedimento de importación;
    - ii) El señalado en el contrato de seguro con el que se aseguren los activos fijos para su importación a territorio nacional. Este valor no se tomará en cuenta si en el

contrato correspondiente no se hubiere identificado por separado el valor de dichos activos respecto del valor de otros bienes.

- iii) El que corresponda de conformidad con los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el contribuyente cuente con la documentación señalada en el artículo 86, fracción XII de la misma Ley en el ejercicio en que se haya efectuado la importación de los activos fijos y dicha documentación haya sido emitida en un periodo no mayor a seis meses anterior a la fecha en que se hayan importado dichos bienes; o
- iv) El que resulte de disminuir el valor en que fueron adquiridos los activos fijos por los residentes en el extranjero con la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho valor los porcentos máximos autorizados previstos en los artículos 39, 40, 41, 42 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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. En este caso, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha en que el activo fijo fue adquirido y hasta el mes en que se importe el bien. La cantidad que resulte conforme el cálculo anterior se actualizará desde la fecha en la que el residente en el extranjero adquirió el bien de que se trate y hasta el mes inmediato anterior a la fecha de la importación de los activos fijos de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del numeral 3 de esta fracción. En los casos en los que tanto la fecha de adquisición como la de importación de los activos citados correspondan al mismo mes y año, no se efectuará la actualización a que se refiere este subinciso.

Para los efectos del primer párrafo de este numeral, la conversión a dólares de los Estados Unidos de América de los valores denominados en moneda nacional se llevará a cabo utilizando el tipo de cambio publicado en el **Diario Oficial de la Federación** vigente en la fecha de importación de los activos fijos. En el caso de que el Banco de México no hubiera publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad a la fecha de la importación de los activos fijos. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere el párrafo anterior, 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 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

2. El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión determinado conforme a lo dispuesto en el numeral anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los porcentos máximos autorizados previstos en los artículos 39, 40, 41, 42 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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. Para los efectos de este numeral, se deberá considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron importados y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal de conformidad con la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio. Cuando el bien de que se trate haya sido importado durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos desde la fecha de importación de dicho bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación de maquila en el referido ejercicio.
3. El monto pendiente por depreciar actualizado será el que resulte de aplicar a la cantidad calculada conforme al numeral anterior, el factor de actualización calculado por el periodo comprendido desde la fecha de importación de los activos fijos y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal de conformidad con la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio. Cuando el bien de que se trate haya sido importado durante dicho ejercicio, el monto pendiente por depreciar se actualizará por el periodo comprendido desde la fecha de importación de dicho bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación de maquila en el referido ejercicio.

El factor de actualización será la cantidad que resulte de dividir el índice de precios del productor de los Estados Unidos de América (Producer Price Index, Total Manufacturing Industries) del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Dicho factor se calculará hasta el diezmilésimo tomando en cuenta los periodos señalados en los párrafos anteriores.

Tratándose de ejercicios irregulares, el factor de actualización se calculará por el periodo comprendido desde la fecha de adquisición o importación, según corresponda, y hasta el último mes de la primera mitad del periodo por el cual se haya

destinado el bien a la operación de maquila. En el caso de ser impar el número de meses, se usará el mes anterior al que corresponda a la mitad del periodo.

4. La cantidad que resulte de aplicar lo dispuesto en el numeral anterior, se convertirá a moneda nacional por el tipo de cambio que corresponda al último día del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal de conformidad con el inciso a) de la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio.
5. En ningún caso el monto pendiente de depreciar actualizado podrá ser inferior al 10 % del monto original de la inversión actualizado por el periodo comprendido desde la fecha de importación del bien de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal de conformidad con la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio.

Cuando sea irregular el ejercicio en el que se utilice el activo fijo propiedad del residente en el extranjero, el valor del mismo se determinará dividiendo entre doce la cantidad que resulte de aplicar lo dispuesto en el numeral 2 de este inciso y el cociente se multiplicará por los meses en los que dicho activo se haya destinado a la operación de maquila durante el ejercicio. La cantidad que resulte conforme lo anterior se actualizará y convertirá a moneda nacional en los términos de los numerales 3 y 4 anteriores.

- c) Las empresas maquiladoras podrán optar por incluir los gastos y cargos diferidos, en el valor de los activos destinados a la operación de maquila.

Las empresas maquiladoras 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, 2, 3 y 4 del inciso a) y en el numeral 1 del inciso b), de esta fracción. 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. En ningún momento se podrá aplicar lo dispuesto en la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio cuando no se tenga a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes señalada.

#### **EXCLUSIÓN DE ALGUNOS BIENES EN MAQUILADORAS**

- LXXVI.** Para efectos de las fracciones LXXIV y LXXV de este Artículo Transitorio, las empresas maquiladoras podrán excluir del cálculo del valor de los activos destinados a la operación de maquila, los terrenos, las construcciones, la maquinaria y el equipo, hasta en tanto no se obtengan ingresos por su utilización, siempre que los hubieren adquirido con posterioridad al 31 de diciembre de 2001, y correspondan a obras de expansión.



Los activos que hayan generado ingresos para las empresas maquiladoras no podrán excluirse en los términos del párrafo anterior.

### **MAQUILADORAS DE NUEVA CREACIÓN**

**LXXVII.** Las empresas maquiladoras de nueva creación que opten por aplicar lo dispuesto en la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio, podrán cumplir con lo dispuesto en el inciso a) de la misma por los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, si la utilidad fiscal en los ejercicios mencionados determinada de conformidad con el artículo 10 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta, representa, en su caso, al menos la cantidad que resulte de aplicar lo dispuesto en el numeral 2 del inciso a) de la citada fracción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en el ejercicio fiscal de 2002 si la maquiladora de nueva creación obtuvo en el ejercicio fiscal de 2001 ingresos derivados de la prestación del servicio de maquila.

Para los efectos de esta fracción, se consideran empresas maquiladoras de nueva creación las personas morales que cumplan con lo siguiente:

- a) Que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas con posterioridad al 31 de diciembre de 2001.
- b) Que en el ejercicio fiscal de 2002, la Secretaría de Economía les haya autorizado por primera vez un programa de maquila.
- c) Que su constitución o creación no sea consecuencia de actos de fusión o escisión.
- d) Que más del 10 % del valor total de los activos, calculado de conformidad con las fracciones LXXIV, LXXV y LXXVI, que destinen a la operación de maquila no corresponda, a activos que hayan sido adquiridos o utilizados previamente por otra empresa maquiladora.

Las empresas maquiladoras de nueva creación que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción, podrán presentar los escritos a que refieren los incisos a) y b) de la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio a más tardar en el mes de diciembre del ejercicio fiscal de que se trate.

### **MAQUILADORAS CON ACTIVIDADES DIVERSAS**

**LXXVIII.** Las empresas maquiladoras que realicen además de su operación de maquila, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio sólo por la operación de maquila. Las actividades distintas a las antes señaladas estarán sujetas a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando las empresas maquiladoras hubieren optado por lo dispuesto en la regla 3.33.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** con fecha 3 de marzo del propio año, estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior, siempre que hubieran aplicado dicha regla únicamente por la operación de maquila.

## RECARGOS POR DIFERENCIAS DETECTADAS POR EL SAT EN MAQUILADORAS

**LXXIX.** Cuando el Servicio de Administración Tributaria emita una resolución para los efectos de lo establecido en las reglas 244 y 244-C de la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el día 31 de marzo del referido año, así como las reglas 255 y 258 de la Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el día 29 de marzo del referido año, que confirme que no se encuentran en los supuestos de determinación presuntiva previstos en los artículos 64 y 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y en las reglas 2.12.2., 3.33.1., 3.32.1. y 2.12.3., de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, 1998, 2000 y su prórroga para 2001, publicadas en el **Diario Oficial de la Federación** el 21 de marzo de 1997, el 9 de marzo de 1998, 6 de marzo de 2000 y 2 de marzo de 2001, respectivamente, que confirme que cumple con lo establecido por el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y dicho impuesto, determinado por el contribuyente con base en la aplicación del método autorizado por el Servicio de Administración Tributaria, sea mayor al enterado por el contribuyente, los recargos por tal diferencia se causarán a partir del vigésimo día hábil siguiente a aquél en que se notifique la resolución respectiva, siempre que:

- a) La empresa maquiladora hubiera presentado la solicitud a que se refieren las reglas 244-C de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1995 y 258 de la correspondiente para 1996 y 3.33.4. de la correspondiente para 1997, 3.33.4. correspondiente para 1998, 3.32.1. rubro E correspondiente a 2000 y 2001, a más tardar el 2 de enero de 1996, el 7 de enero de 1997, 7 de enero de 1998, 6 de enero de 1999, 31 de mayo de 2000 o con anterioridad a la publicación de esta fracción por la correspondiente a 2001, respectivamente.
- b) La utilidad fiscal de la empresa maquiladora contenida en la declaración del ejercicio de 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001 se hubiera determinado mediante la aplicación del método propuesto en las solicitudes a que se refiere el inciso anterior, siempre que la declaración correspondiente al ejercicio de 1995, se haya presentado con anterioridad al 18 de junio de 1996, la declaración correspondiente al ejercicio de 1996 se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 1997, la declaración correspondiente al ejercicio de 1997 se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 1998, la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de 1998, se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 1999, la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de

1999, se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 2000, la declaración correspondiente del ejercicio de 2000 se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 2001 y la del ejercicio de 2001 se presente a más tardar el 31 de marzo de 2002.

- c) Que la empresa maquiladora presente toda la documentación e información que haya sido solicitada por el Servicio de Administración Tributaria dentro de un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento de información.

#### **MAQUILADORAS CON PROGRAMA DE ALBERGUE**

**LXXX.** Por los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, las empresas maquiladoras bajo programa de albergue, podrán considerar que no tienen establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades de maquila que realicen al amparo del programa autorizado por la Secretaría de Economía, cuando para dichas actividades utilicen activos propiedad de un residente en el extranjero.

#### **BIENES A INCLUIR PARA IMPAC EN MAQUILADORAS**

**LXXXI.** Para los efectos de la Ley del Impuesto al Activo, las personas residentes en el extranjero que mantengan inventarios para su transformación por empresas consideradas como maquiladoras en los términos de los Decretos para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicados en el **Diario Oficial de la Federación** el 22 de diciembre de 1989, el 1o. de junio de 1998 y 31 de diciembre de 2000, u otorguen a dichas maquiladoras el uso o goce temporal de bienes de procedencia extranjera, podrán incluir en el valor del activo únicamente, los inventarios o bienes señalados, en la proporción que la producción destinada al mercado nacional represente del total de la producción de dichas maquiladoras, siempre que estas últimas cumplan con lo dispuesto en la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable para los ejercicios de 2002 y 2003 a las empresas maquiladoras bajo programa de albergue a que se refiere la fracción LXXX de este Artículo Transitorio, sin que su aplicación obligue al cumplimiento de lo dispuesto en la fracción LXXIV de este Artículo Transitorio.

#### **TASA DE IMPUESTO PARA LOS EJERCICIOS 2002 AL 2005**

**LXXXII.** Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35 %, durante el ejercicio fiscal de 2003 se aplicará la tasa del 34 % y durante el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará la tasa del 33 %.

Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta se haga referencia al factor de 1.4706, durante el ejercicio fiscal de 2002 será de 1.5385, durante el ejercicio fiscal de 2003 será de 1.5152 y durante el ejercicio de 2004 será de 1.4925.

Asimismo, para los efectos del artículo 11, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los dividendos o utilidades distribuidos que motiven el acreditamiento del impuesto sobre la renta se hayan distribuido en el ejercicio fiscal de 2002 el factor a que se refiere el precepto citado será de 0.5385, cuando los dividendos o utilidades distribuidos que motiven el acreditamiento del impuesto sobre la renta se hayan distribuido en el ejercicio fiscal de 2003 el factor será 0.5152 y cuando se trate de dividendos o utilidades distribuidos que motiven el acreditamiento del impuesto sobre la renta se hayan distribuido en el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará el factor de 0.4925.

### **CASO EN QUE SE EFECTUARÁ PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL EN 2002**

**LXXXIII.** Los contribuyentes que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, estaban obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales, los que tributaban en el régimen de pequeños contribuyentes y los que tributaban en el régimen simplificado, efectuarán los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a su cargo y de las retenciones efectuadas, correspondientes a los tres primeros meses del ejercicio fiscal de 2002, mediante una sola declaración que presentarán a más tardar el día 17 de abril del 2002.

### **LEY DE COORDINACIÓN FISCAL RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**LXXXIV.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal, a partir del 1o. de enero de 2003 no se incluirá en la recaudación federal participable a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 2o. de la citada Ley, la parte de los ingresos que se obtengan por el impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable a los rendimientos de la deuda pública recaudada como retención.

### **DETERMINACIÓN DEL COSTO DE ACCIONES VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ABRIL DE 2002**

**LXXXV.** Lo dispuesto por los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrará en vigor a partir del 1o. de abril de 2002. Durante el periodo en que entra en vigor dichos artículos, los contribuyentes que enajenen acciones deberán aplicar lo dispuesto en los artículos 19 y 19-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

### **DEDUCCIÓN TOTAL POR ADQUISICIÓN DE TERRENOS A AGRICULTORES O GANADEROS**

**LXXXVI.** Las personas físicas y morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas o ganaderas, que adquieran terrenos a partir del primero de enero del 2002, cuyo uso hubiese sido para actividades agrícolas o ganaderas, y que los utilicen únicamente para fines agrícolas o ganaderas, podrán deducir el monto original de la inversión de los mismos, de la utilidad fiscal que se genere por dichas actividades en el ejercicio en que se adquieran y en los tres ejercicios inmediatos siguientes hasta agotarlo, siempre que dichos terrenos se utilicen

exclusivamente para las labores agrícolas o ganaderas durante el periodo citado.

El monto original de la inversión que no se deduzca en el ejercicio en el que se adquirió el terreno, 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 adquirió, y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deduzca. La parte del monto original de la inversión del terreno de que se trate ya actualizada pendiente de deducir de la utilidad fiscal, 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 del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se aplicará la deducción de que se trate.

Para determinar la ganancia por la enajenación de estos terrenos, se considerará como monto original de la inversión, el saldo pendiente de deducir a la fecha de la enajenación.

#### **TARIFAS PARA PAGOS PROVISIONALES DE PERSONAS FÍSICAS DE 2002 A 2005**

**LXXXVII.** Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto, durante los ejercicios fiscales de 2002 al 2004 se aplicarán las siguientes:

a) Para el ejercicio fiscal de 2002

##### **TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	8,915.24	1,063.92	32.00
8,915.25	17,980.76	1,533.98	33.00
17,980.77	52,419.18	4,525.60	34.00
52,419.19	En adelante	16,234.65	35.00

b) Para el ejercicio fiscal de 2003

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	8,915.24	1,063.92	32.00
8,915.25	17,980.76	1,533.98	33.00
17,980.77	En adelante	4,525.60	34.00

c) Para el ejercicio fiscal de 2004

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	8,915.24	1,063.92	32.00
8,915.25	En adelante	1,533.98	33.00

**TARIFAS PARA DECLARACIÓN ANUAL DE PERSONAS FÍSICAS DE 2002 A 2005**

**LXXXVIII.** Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto, durante los ejercicios fiscales de 2002 al 2004 se aplicarán las siguientes:

a) Para el ejercicio fiscal de 2002

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	106,982.82	12,767.04	32.00
106,982.83	215,769.06	18,407.70	33.00
215,769.07	629,030.10	54,307.20	34.00
629,030.11	En adelante	194,815.74	35.00

b) Para el ejercicio fiscal de 2003

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	106,982.82	12,767.04	32.00
106,982.83	215,769.06	18,407.70	33.00
215,769.07	En adelante	54,307.20	34.00

c) Para el ejercicio fiscal de 2004

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	106,982.82	12,767.04	32.00
106,982.83	En adelante	18,407.70	33.00

**QUEDAN SIN EFECTO DISPOSICIONES QUE SE OPONGAN A LA NUEVA LEY**

**LXXXIX.** 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.

**DEPENDENCIA DE LA DEDUCIBILIDAD DE LA PTU DEL CRECIMIENTO DEL PIB**

**XC.** Para efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3 % del Producto Interno Bruto.

**IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO**

**ARTÍCULO Tercero.-**Derogado.

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO**

**ARTÍCULO CUARTO.-** En relación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

**ÚNICO.** El impuesto establecido en el Artículo Tercero de este Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2002.



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

**Publicadas el 30 de diciembre de 2002**

**ARTÍCULO SEGUNDO.-** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

### **COSTO FISCAL DE LAS ACCIONES**

- I. Para los efectos de los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular el costo fiscal de las acciones se deberán considerar los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida y las variaciones que dicha cuenta hubiese tenido desde su constitución y hasta el 31 de diciembre de 2001, conforme a las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

### **CONDONACIÓN DE DEUDAS**

- II. Lo dispuesto en los artículos 16-Bis y 121-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será aplicable al importe de aquellas deudas que hubieren sido perdonadas como resultado de reestructuración de créditos o de enajenación de bienes muebles e inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria cuando se trate de créditos otorgados por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar los bienes recibidos como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, que no se hubieran considerado como ingresos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los términos de la fracción XLVI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la misma Ley para 2002.

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

- III. Para los efectos del artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes no podrán aplicar el estímulo establecido en dicho precepto, por los gastos e inversiones en investigación o desarrollo de tecnología, cuando dichos gastos e inversiones se financien con recursos provenientes del fondo a que se referían los artículos 27 y 108 fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

### **ADMINISTRADORAS DE FONDOS Y CAJAS DE AHORRO**

- IV. Se deja sin efectos, la fracción XLIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para 2002.

### **TASA PARA INTERESES PAGADOS A BANCOS EXTRANJEROS**

- V. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2003, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa de 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en este artículo sea residente de un país con el

que se encuentre 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.

### **TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES**

**VI.** Se consideran territorios con regímenes fiscales preferentes para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código Fiscal de la Federación:

- 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

Los territorios a que se refiere esta fracción, podrán no ser considerados como territorios con regímenes fiscales preferentes, cuando dichos territorios hayan celebrado un acuerdo amplio de información tributaria con México y siempre que éstos cumplan dicho acuerdo en los términos pactados. El Servicio de Administración Tributaria dará a conocer una lista que contenga los territorios que tengan en vigor dicho acuerdo y cumplan con los acuerdos.

#### **PAÍSES CON SISTEMA DE TRIBUTACIÓN TERRITORIAL**

- VII.** Se consideran países en los que rige un sistema de tributación territorial:
- Jamaica
  - Reino de Marruecos
  - República Árabe Popular Socialista de Libia

República de Bolivia  
República de Botswana  
República de Camerún  
República de Costa de Marfil  
República de El Salvador  
República de Guatemala  
República de Guinea  
República de Lituania  
República de Namibia  
República de Nicaragua  
República de Sudáfrica  
República de Zaire  
República de Zimbabwe  
República del Paraguay  
República del Senegal  
República Dominicana  
República Gabonesa  
República Libanesa

#### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES A PARTIR DE 2003**

- VIII.** Lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable únicamente a las enajenaciones de acciones que se realicen a partir del ejercicio fiscal de 2003 y siempre que para calcular el costo fiscal de las acciones se aplique lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2003.

#### **PAGO DEL IMPUESTO A ENTIDADES FEDERATIVAS**

- IX.** No será aplicable lo dispuesto en los artículos 136-Bis y 154-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en aquellas Entidades Federativas que no celebren convenio de coordinación para administrar dichos impuestos en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal ni en aquellas Entidades Federativas donde se dé por terminado dicho convenio.

#### **PAGOS PROVISIONALES DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

- X.** Los contribuyentes que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectuarán los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondiente a los cuatro primeros meses del ejercicio fiscal de 2003, mediante una sola declaración que presentarán a más tardar el día 17 de mayo de 2003, ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales o ante las oficinas de la Entidad Federativa de que se trate, cuando ésta haya celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto a que se refiere la citada Sección.

**INTERESES DE BONOS DEL GOBIERNO FEDERAL**

- XI.** Tratándose de personas físicas, a partir del ejercicio fiscal de 2003 no se pagará el impuesto por los ingresos por intereses provenientes de los títulos de crédito a que se refiere el párrafo primero de la fracción LII y el párrafo quinto de la fracción LXXII del Artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, emitidos con anterioridad al 1o. de enero de 2003, cuando la tasa de interés no sea revisable, de acuerdo con las condiciones establecidas en el acta de emisión de dichos títulos de crédito.

Quienes apliquen lo dispuesto en esta fracción deberán informar el monto de dichos ingresos en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el que los obtengan, aun cuando no estén obligados a pagar el impuesto sobre la renta por dichos ingresos.

**FONDOS DE INVESTIGACIÓN, TECNOLOGÍA Y PROGRAMAS DE CAPACITACIÓN**

- XII.** Los contribuyentes que con anterioridad al 1o. de enero de 2002 hubiesen constituido fideicomisos en los términos de los artículos 27 y 108 fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, podrán aplicar el estímulo establecido en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando primero agoten los fondos aportados a dichos fideicomisos, conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

**DEDUCCIÓN DE GASTOS POR CONCEPTO DE PREVISIÓN SOCIAL**

- XIII.** Los contribuyentes para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2002, podrán deducir los gastos por concepto de previsión social aplicando lo dispuesto en el artículo 31 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2003, en lugar de aplicar lo dispuesto en dicho precepto legal vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, siempre que la opción se ejerza por todas las prestaciones de previsión social que hubiesen otorgado a sus trabajadores. Tratándose de los pagos de primas de seguros de vida que se otorgaron en beneficio de sus trabajadores, sólo serán deducibles cuando el monto del riesgo amparado no exceda del equivalente a 120 veces el salario mensual gravable del trabajador, disminuido de la retención que sobre el mismo se efectúe en los términos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En el caso de que el riesgo amparado exceda del monto señalado en esta fracción, los pagos de primas de seguros de vida se podrán deducir en la proporción que represente el citado monto, respecto del monto total del riesgo amparado en el seguro de vida.

**DEDUCCIÓN DE PTU EN EL EJERCICIO EN QUE SE PAGUE**

- XIV.** Para los efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del ejercicio fiscal de 2004, la participación de los trabajadores en

las utilidades de las empresas, será deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se consideran deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, o no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Para determinar el valor de los ingresos en servicios a que se refiere esta fracción, se considerará aquella parte de la deducción de las inversiones y gastos relacionados con dichos ingresos que no haya sido cubierta por el trabajador.

La deducción a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, será del 40 % en el ejercicio fiscal de 2004 y del 80 % en el ejercicio fiscal de 2005, calculada dicha deducción en los términos de esta fracción.

#### **INTERESES PROVENIENTES DE BONOS Y PAGARÉS A CARGO DEL GOBIERNO FEDERAL**

- XV.** Tratándose de personas físicas, durante el ejercicio fiscal de 2003 no se pagará el impuesto por los ingresos por intereses provenientes de los valores, bonos y pagarés a que se refiere el tercer párrafo de la fracción LXXII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, emitidos con anterioridad al 1o. de enero de 2003, únicamente sobre los intereses devengados a favor durante el periodo comprendido desde el 1o. de enero de 2003 y hasta que la tasa de interés se pueda revisar o se revise, de acuerdo con las condiciones establecidas en la emisión de dichos valores, bonos o pagarés.

#### **EMISIÓN DEL REGLAMENTO DE LA LISR**

- XVI.** El Ejecutivo Federal deberá emitir el Reglamento correspondiente a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, a más tardar dentro de los siete meses siguientes a la entrada en vigor del presente Decreto.

#### **DETERMINACIÓN DE UTILIDAD FISCAL POR LOS EJERCICIOS 2003 Y 2004 PARA MAQUILADORAS**

- XVII.** Por los ejercicios fiscales de 2003 y 2004, las personas residentes en el país que determinen su utilidad fiscal conforme a lo dispuesto en la fracción II del artículo 216-Bis de esta Ley, podrán calcular la utilidad fiscal del ejercicio en cuestión multiplicando dicha utilidad por el factor que se obtenga de dividir el valor en dólares de los Estados Unidos de América de las exportaciones del ejercicio fiscal en cuestión entre el valor promedio de las exportaciones efectuadas durante los tres ejercicios

fiscales inmediatos anteriores al ejercicio fiscal en cuestión o los transcurridos en caso de ser menor a 3.

No se considerarán dentro del valor promedio de las exportaciones a que se refiere el párrafo anterior el retorno de maquinaria y equipo, propiedad de residentes en el extranjero, que se hubiesen importado temporalmente.

#### **OPCIÓN PARA MAQUILADORAS BAJO PROGRAMA DE ALBERGUE**

- XVIII.** Por los ejercicios fiscales de 2004 al 2007, las empresas maquiladoras bajo programa de albergue, podrán considerar que no tienen establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades de maquila que realicen al amparo del programa autorizado por la Secretaría de Economía, cuando dichas actividades utilicen activos de un residente en el extranjero.

#### **INVENTARIOS DE MAQUILADORAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

- XIX.** Por los ejercicios fiscales de 2004 a 2007 para efectos de la Ley del Impuesto al Activo, las personas residentes en el extranjero que mantengan inventarios para su transformación por empresas consideradas como maquiladoras en los términos de los Decretos para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, u otorguen a dichas maquiladoras el uso o goce temporal de bienes de procedencia extranjera, podrán incluir en el valor del activo únicamente, los inventarios o bienes señalados, en la proporción que la producción destinada al mercado nacional represente del total de la producción de dichas maquiladoras, siempre que estas últimas cumplan con lo dispuesto en el artículo 216-Bis de esta Ley. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable por los ejercicios de 2004 a 2007 a las empresas maquiladoras bajo programa de albergue a que se refiere la fracción XVIII de este Artículo Transitorio, sin que su aplicación obligue al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 216-Bis de esta Ley.

#### **DISPOSICIONES QUE QUEDAN SIN EFECTO**

- XX.** Se dejan sin efectos las fracciones LXXIV, LXXV y LXXVIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **DIVIDENDOS POR ACTIVIDADES GANADERAS Y OTRAS**

- XXI.** Para los efectos del segundo párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el factor a que se refiere el mismo será 1.2048 para el año de 2003; 1.1976 para el año de 2004.

#### **TRABAJADORES CON CAPACIDADES DIFERENTES**

- XXII.** Para efectos de lo dispuesto en el artículo 222 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Instituto Mexicano del Seguro Social tendrá la obligación de otorgar a los patrones que inscriban ante dicho Instituto a trabajadores con capacidades diferentes, un certificado de incapacidad en el que se señale el grado de la misma.



## **ARTÍCULOS TRANSITORIOS DEL ARTÍCULO SEGUNDO RELATIVO A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Publicados el 31 de diciembre de 2003**

### **ESTADOS QUE CELEBREN CONVENIO DE COORDINACIÓN PARA ADMINISTRAR EL ISR PAGADO POR PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

**ÚNICO.-** Tratándose del convenio a que se refiere el párrafo último del artículo 139 de la presente Ley y con la finalidad de promover la equidad, fortalecer el esquema de federalismo y fortalecer las finanzas públicas, la Federación deberá establecer estímulos a las Entidades Federativas y los Municipios sobre la ampliación de la base de contribuyentes por el cobro que motivará el citado convenio.

Los Municipios y las Entidades Federativas que celebren el convenio recibirán una participación del 100 % de la recaudación del impuesto a que se refiere el convenio mencionado en el artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta distribuido en partes iguales.

### **DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **TASA DE INTERESES PAGADOS EN 2004 A EXTRANJEROS RESIDENTES EN PAÍSES CON LOS QUE SE ENCUENTRE EN VIGOR TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

**ARTÍCULO TERCERO.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2004, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa de 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en este artículo sea residente de un país con el que se encuentre 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.

### **IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO**

**Publicado el 31 de diciembre de 2003**

**ARTÍCULO CUARTO.** Se deroga el Artículo Tercero del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 1 de enero de 2002.

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

**Publicadas el 1 de diciembre de 2004**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las siguientes disposiciones:

#### **TASAS, TARIFAS, TABLAS Y FACTORES**

- I. Para el ejercicio fiscal de 2005, se estará a lo siguiente:
  - a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30 %.

- b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889, se aplicará el factor de 1.4286.
- c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4286.
- d) Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reducirá el impuesto determinado conforme a la fracción II del citado artículo en un 46.67 %.
- e) Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, aplicando la siguiente:

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento sobre el excedente del límite inferior</b>
0.01	439.19	0.00	3.00
439.20	3,727.68	13.17	10.00
3,727.69	6,551.06	342.02	17.00
6,551.07	7,615.32	822.01	25.00
7,615.33	En adelante	1,088.07	30.00

- f) Para los efectos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el subsidio correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, aplicando la siguiente:

**TABLA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento sobre el impuesto marginal</b>
0.01	439.19	0.00	50.00
439.20	3,727.68	6.59	50.00
3,727.69	6,551.06	171.02	50.00
6,551.07	7,615.32	410.97	50.00
7,615.33	9,117.62	544.04	50.00
9,117.63	18,388.92	769.38	40.00
18,388.93	28,983.47	1,881.93	30.00
28,983.48	En adelante	2,835.44	0.00

- g) Para los efectos del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el crédito al salario correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, aplicando la siguiente:

<b>Tabla Monto de ingresos que sirven De base para calcular el impuesto</b>		
<b>Para ingresos de</b>	<b>Hasta ingresos de</b>	<b>Crédito al salario mensual</b>
0.01	1,566.14	360.35
1,566.15	2,306.05	360.19
2,306.06	2,349.16	360.19
2,349.17	3,074.67	360.00
3,074.68	3,132.24	347.74
3,132.25	3,351.52	338.61
3,351.53	3,936.39	338.61
3,936.40 <sup>o</sup>	4,176.34	313.62
4,176.35	4,723.70	287.62
4,723.71	5,511.00	260.85
5,511.01	6,298.27	224.47
6,298.28	6,535.93	192.66
6,535.94	En adelante	0.00

- h) Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, aplicando la siguiente:

<b>TARIFA</b>			
<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento sobre el excedente del límite inferior</b>
0.01	5,270.28	0.00	3.00
5,270.29	44,732.16	158.04	10.00
44,732.17	78,612.72	4,104.24	17.00
78,612.73	91,383.84	9,864.12	25.00
91,383.85	En adelante	13,056.84	30.00

- i) Para los efectos del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calculará el subsidio correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, aplicando la siguiente:

TABLA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el impuesto marginal
0.01	5,270.28	0.00	50.00
5,270.29	44,732.16	79.08	50.00
44,732.17	78,612.72	2,052.24	50.00
78,612.73	91,383.84	4,931.64	50.00
91,383.85	109,411.44	6,528.48	50.00
109,411.45	220,667.04	9,232.56	40.00
220,667.05	347,801.64	22,583.16	30.00
347,801.65	En adelante	34,025.28	0.00

- II. Para el ejercicio fiscal de 2006, se estará a lo siguiente:
- Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29 %.
  - Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889, se aplicará el factor de 1.4085.
  - Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4085.
  - Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reducirá el impuesto determinado conforme a la fracción II del citado artículo en un 44.83 %.
  - Se deroga
  - Se deroga
- III. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2005, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa del 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en este artículo sea residente de un país con el que se encuentre 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.

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

**Publicadas el 1 de diciembre de 2004**

**ARTÍCULO TERCERO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

### **PAGOS PROVISIONALES EN LIQUIDACIÓN**

- I. Para los efectos del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades que hubieran entrado en liquidación antes del 1 de enero de 2005, efectuarán los pagos provisionales mensuales a que se refiere dicho precepto legal a partir de julio de 2005, aun cuando no hayan transcurrido seis meses desde la última declaración semestral que hubieran presentado. Para los efectos de los pagos provisionales de julio a diciembre de 2005, se considerará como coeficiente de utilidad para el pago de dichos pagos provisionales el que corresponda al último ejercicio de doce meses o el que corresponda de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, estuvieran obligados a presentar declaración semestral antes del 1 de julio de 2005, deberán presentar dicha declaración en los términos del citado precepto legal. A partir del mes de julio de 2005 estarán a lo señalado en el primer párrafo de esta fracción.

### **PTU DEDUCIBLE**

- II. Lo dispuesto en los artículos 10, fracción I, 61, primer párrafo, 127, primer párrafo y 130, primero y segundo párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2005, respecto a la disminución o adición de la participación en las utilidades de las empresas que hagan a sus trabajadores, del resultado obtenido, de la utilidad fiscal o de la pérdida fiscal de los contribuyentes, según se trate, sólo será aplicable a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas generadas a partir del 1 de enero de 2005.

La fracción XIV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no será aplicable a partir del ejercicio fiscal de 2005. Los contribuyentes podrán deducir la participación de utilidades en las empresas pagada a los trabajadores en el ejercicio de 2005 calculada en los términos establecidos en la citada fracción XIV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **CAPITALIZACIÓN DELGADA**

- III. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que a la entrada en

vigor del presente Decreto determinen que el monto de sus deudas es mayor con respecto a su capital conforme a lo señalado en la citada fracción XXVI del artículo 32, tendrán un plazo de cinco años contado a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, para disminuirlo proporcionalmente por partes iguales en cada uno de los cinco ejercicios, hasta llegar al límite establecido en el citado precepto legal.

En el caso de que al término del plazo a que se refiere esta fracción, el monto de las deudas con respecto al capital sea mayor al límite previsto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no serán deducibles los intereses que se deriven del monto de las deudas que excedan el límite señalado, que se hubieran devengado a partir del 1 de enero de 2005.

#### **TRANSICIÓN COSTO DE VENTAS**

- 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.

#### **TRANSICIÓN COSTO DE VENTAS**

- 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.

*La Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, señala:*

*3.4.21. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 45-B de la Ley del ISR, que opten por acumular sus inventarios conforme a lo dispuesto en la fracción IV, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, para determinar el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero antes citado, en lugar de considerar el valor de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, podrán determinarlo considerando el costo de adquisición de la última compra correspondiente al ejercicio de 2004, por cada tipo de mercancía, siempre que el número de unidades adquiridas por dicha compra representen cuando menos el 50 % del total de las existencias por cada tipo de mercancías al 31 de diciembre de 2004 y que dichos inventarios se consideren como inventario inicial al 1 de enero de 2005.*

*Los contribuyentes a que se refiere el artículo 45-C de la Ley del ISR estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior, por sus inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados. En el caso*

*de sus inventarios de mercancías considerarán el último costo de producción correspondiente al ejercicio de 2004, por cada tipo de producto manufacturado, siempre que dichas unidades producidas representen cuando menos el 50 % del total de existencias por cada tipo de unidad producida al 31 de diciembre de 2004 y que dichos inventarios se consideren como inventario inicial al 1 de enero de 2005.*

*Los contribuyentes que utilicen el método de valuación de inventarios a que se refiere el artículo 45-G, fracción III, de la Ley del ISR, no podrán ejercer la opción a que se refiere esta regla.*

**3.4.22.** *Para los efectos de determinar el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, los contribuyentes podrán disminuir del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio de 2004.*

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.
- 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.

RMG

3.4.20. Para los efectos del inciso c) de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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.

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.

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.

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.

#### **ENAJENACIONES A PLAZO**

- VI.** Tratándose de enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de diciembre de 2004, por los contribuyentes que hayan ejercido la opción de considerar como ingreso la parte del precio cobrado durante el ejercicio, en los términos del artículo 18, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.

#### **ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

- VII.** Para los efectos del artículo 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción a que se refería la fracción II del artículo 29 de la citada Ley en los términos del artículo 35 de la misma, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de 2004. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, la deducirán de conformidad con lo dispuesto a la Sección III, Capítulo II del Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de lo dispuesto en la fracción V de este artículo.

**MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR**

- VIII. Lo dispuesto en la fracción XXII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta será aplicable a las adquisiciones efectuadas a partir del 1 de enero de 2005.

**INVENTARIO FÍSICO**

- IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valuar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

La resolución miscelánea para 2004, señala:

3.4.23. Para los efectos de la fracción IX del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, en relación con el artículo 91 del Reglamento de dicha ley, los contribuyentes que deban levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, podrán optar por considerar el inventario físico que en su caso hubiesen levantado con posterioridad a dicha fecha, sin que exceda de un plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, los contribuyentes podrán considerar los inventarios a que se refiere esta regla, que en su caso se hubiesen levantado con anterioridad al 1 de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de 60 días, siempre que consideren los movimientos efectuados durante dicho periodo.

**EFFECTOS DE DESCONSOLIDACION**

- X. Las sociedades controladoras en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales correspondiente al ejercicio fiscal de 2004, deberán presentar como anexo de dicho dictamen, la información del monto del impuesto sobre la renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación desde la fecha en la que ejercieron la opción de consolidación y hasta el 31 de diciembre de 2004.

A partir del dictamen de estados financieros para efectos fiscales correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, las sociedades controladoras deberán informar el monto del impuesto sobre la renta e

impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

En el caso de que la sociedad controladora no presente en el dictamen la información a que se refiere esta fracción, se considerará que existe desconsolidación y deberá enterarse el impuesto correspondiente en los términos del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **TRANSICIÓN COSTO DE VENTAS INMOBILIARIAS**

- XI.** Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán optar por acumular conforme a lo dispuesto en la fracción IV de este Artículo, el inventario que tengan al 31 de diciembre de 2004, respecto de los terrenos que hubiesen adquirido para destinarlos a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios o acumular el inventario a que se refiere esta fracción conforme enajenen los terrenos, sin que en ningún caso la acumulación del ingreso se realice en un periodo menor al número de años de acumulación a que se refiere la fracción V de este Artículo. En ambos casos, podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen dichas mercancías en los términos establecidos en la fracción IV de este Artículo.

Tratándose de los conceptos a que se refiere el artículo 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán deducir conforme a lo establecido en la Sección III del Capítulo II del Título II de la citada Ley.

### **DECLARACIÓN INFORMATIVA TERRITORIOS DE BAJA IMPOSICIÓN**

- XII.** 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  
Ascención  
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

### **DEROGACIÓN DE LISTA DE TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES**

- XIII.** Se deroga la fracción VI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** de 30 de diciembre de 2002.

### **TRANSICIÓN CONSOLIDACIÓN**

- XIV.** Por el ejercicio de 2005, las sociedades controladoras y controladas que consoliden sus resultados para efectos fiscales estarán a lo dispuesto por el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones aplicables, conforme a lo siguiente:

- a)** La sociedad controladora que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este Artículo, haya optado por calcular el valor del activo consolidado del ejercicio a que se refiere la Ley del Impuesto al Activo, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001 o el penúltimo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2004, continuará determinando tanto el valor del activo como el valor de las deudas de sus sociedades controladas y los que le correspondan, en la participación consolidable a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El impuesto que corresponda a la participación no consolidable se enterará por la sociedad controladora o controlada de que se trate, directamente ante las oficinas autorizadas.

Las sociedades controladoras y controladas a que se refiere el párrafo anterior, calcularán sus pagos provisionales del impuesto al activo como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7o. o 7o.-A de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto al activo que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterarán ante las oficinas autorizadas.

- b)** La sociedad controladora que hubiera optado por calcular el valor del activo consolidado del ejercicio de 2004, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2004, para efectos de

determinar el monto de los pagos provisionales consolidados del ejercicio de 2005, considerará el resultado que obtenga de dividir el impuesto al activo consolidado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, actualizado en los términos del cuarto párrafo del artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, entre el factor de 0.60.

- c) En la declaración de consolidación a que se refiere la fracción II del artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se acreditarán los pagos provisionales efectivamente enterados por la sociedad controladora y las sociedades controladas en la participación consolidable, a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la misma participación. Lo anterior también será aplicable para los efectos de los pagos provisionales del impuesto al activo.
- d) Para los efectos de los pagos provisionales, las sociedades controladas en lugar de aplicar lo dispuesto en la fracción II del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los calcularán como si no hubiera consolidación, y enterarán el impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales ante las oficinas autorizadas.

Las sociedades controladoras además de aplicar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectuarán sus pagos provisionales individuales como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por sus ingresos propios, el impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterarán ante las oficinas autorizadas.

- e) La sociedad controladora para los efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá acreditar contra los pagos provisionales consolidados, los pagos provisionales efectivamente enterados por cada una de las controladas y por ella misma, determinados en los términos del inciso anterior, en la participación consolidable a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La sociedad controladora no podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por las sociedades controladas o por ella misma.

#### **PÉRDIDAS CONSOLIDACIÓN**

- XV. Para los efectos del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una sociedad controlada tenga pérdidas fiscales de los ejercicios correspondientes a los años de 1999 a 2004 pendientes de disminuir, que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal y la



controladora las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada correspondientes al ejercicio de 2005 y posteriores, la sociedad controladora adicionará las utilidades fiscales de dichas sociedades controladas en la participación accionaria promedio diaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio por el cual se calcula el impuesto, multiplicada por el factor de 0.60, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controlada.

Tratándose de la sociedad controladora que tenga pérdidas fiscales individuales de algún ejercicio de los comprendidos de 1999 a 2004, pendientes de disminuir que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal, y las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o su pérdida fiscal consolidada en la participación consolidable del 60 %, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada correspondientes a 2005 y posteriores, adicionará sus utilidades fiscales en la participación consolidable del 60 %, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas a nivel de la controladora.

Para el cálculo de los pagos provisionales consolidados, los ingresos de la sociedad controladora y de las sociedades controladas a que se refiere esta fracción, se considerarán, tratándose de las sociedades controladas en la participación accionaria promedio diaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la controlada en el ejercicio de que se trate, multiplicada por el factor de 0.60 y los suyos propios al 60 %, durante el periodo por el que se calculen dichos pagos provisionales, hasta en tanto se agoten las pérdidas a que se refieren los párrafos anteriores.

La sociedad controladora que esté a lo dispuesto en esta fracción y a la fracción XXXI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2002, considerará en primera instancia las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que correspondan al ejercicio más antiguo hasta agotarlas.

### **PÉRDIDAS CONSOLIDACIÓN**

- XVI.** Para los efectos del segundo y tercer párrafos del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas fiscales generadas en los años de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas en los años de 2002 a 2004, obtenidas por las sociedades controladas, que deban adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en el que se pierda el derecho a disminuirlas, se considerarán en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio en que se pierda el derecho, multiplicada por el factor de 0.60.

Tratándose de las pérdidas a que se refiere esta fracción obtenidas por la sociedad controladora, que deban adicionarse o disminuirse en los términos de la misma, se considerarán en la participación consolidable en la que se hayan incorporado para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio de que se trate.

#### **DIVIDENDOS CONSOLIDACIÓN**

- XVII.** Para los efectos de la fracción II del artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos por dividendos percibidos los que obtenga la sociedad controladora de sus sociedades controladas que provengan de sus cuentas de utilidad fiscal neta generadas de 1999 a 2004, en la parte correspondiente a la participación accionaria promedio diaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada, a la fecha en que se perciba el dividendo, multiplicada por el factor de 0.40.

#### **DESINCORPORACIÓN**

- XVIII.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora sumará las pérdidas fiscales generadas en los años de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas en los años de 2002 a 2004, pendientes de disminuir, correspondientes a la sociedad o sociedades que se desincorporan, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio inmediato anterior, multiplicada por el factor de 0.60.

Tratándose de las pérdidas a que se refiere esta fracción obtenidas por la sociedad controladora que se desconsolida, se considerarán en la participación consolidable en la que se hayan incorporado para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio de que se trate.

#### **MODIFICACIÓN DE PARTICIPACIÓN ACCIONARIA**

- XIX.** Para los efectos del segundo y tercer párrafos del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de que las utilidades fiscales correspondan a los ejercicios de 1999 a 2004, el impuesto que se obtenga, se multiplicará por el factor de 0.60, siempre que la sociedad controladora no haya estado a lo dispuesto en el primer párrafo de la fracción XXXI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la misma Ley para 2002.

#### **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN**

- XX.** La sociedad controladora que hubiera optado por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, incluyendo las modificaciones a los mismos, a que se refiere el segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2002, para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada de los ejercicios de 2005 y posteriores, continuará determinándolos conforme al procedimiento establecido en dicha disposición, considerando la participación consolidable a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del

artículo 68 de la misma Ley, en lugar de la establecida en el tercer párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

### **ANTICIPOS**

- XXI.** Los anticipos efectuados por las adquisiciones y los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción de bienes o prestación de servicios a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, que se hubieran deducido en los términos del segundo párrafo de la fracción XIX del artículo 31 de la misma Ley, no formarán parte del costo de lo vendido, y la diferencia a que se refiere el párrafo citado, pendiente de deducir al 31 de diciembre de 2004, estará a lo dispuesto en la Sección III del Título II de la misma Ley.

### **ACTUALIZACIÓN DE TARIFAS Y TABLAS**

- XXII.** Las tarifas contenidas en los incisos e), f), g), h) e i) de la fracción I del Artículo Segundo de este Decreto son las vigentes cuya última actualización se realizó en julio de 2002 y le será aplicable lo dispuesto en el último párrafo del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES**

- XXIII.** Lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entrará en vigor el 1 de julio de 2005.

### **DECLARACIÓN INFORMATIVA DEL CRÉDITO AL SALARIO**

- XXIV.** Los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa sobre las personas a las que les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario en el año de calendario anterior, en los términos del artículo 118 fracción V, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, deberán presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2004, a más tardar el 15 de febrero de 2005.

### **ACREDITAMIENTO DEL CRÉDITO AL SALARIO**

- XXV.** Los retenedores que a la entrada en vigor de este Decreto tengan cantidades por concepto de crédito al salario pendientes de acreditar en los términos del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, podrán acreditarlas en los términos de dicho precepto legal hasta agotarlas.

### **OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES**

- XXVI.** Para los efectos de los artículos 110, fracción VII y 110-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las opciones otorgadas por el empleador a las personas físicas para adquisición de acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor, o igual al del mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento de ejercer la opción, que hayan sido otorgadas con anterioridad a la entrada

en vigor del presente Decreto, el ingreso acumulable se determinará considerando el valor del mercado que tenían dichas acciones o títulos valor al 31 de diciembre de 2004.

#### **DEL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO**

**Publicado el 1 de diciembre de 2004**

#### **DEL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO**

##### **ARTÍCULO QUINTO. Derogado**

#### **DEL SUBSIDIO PARA LA NIVELACION DEL INGRESO**

**Publicado el 1 de diciembre de 2004**

##### **ARTÍCULO SEXTO. Derogado**

#### **ARTICULO TRANSITORIO**

**Publicado el 1 de diciembre de 2004**

**ARTÍCULO ÚNICO.-** El presente Decreto entrará en vigor a partir del 1 de enero del 2005, con excepción de lo dispuesto en los Artículos Quinto y Sexto de este Decreto que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2006.

#### **TRANSITORIOS**

**Publicados en el D.O F. el 8 de diciembre de 2005**

#### **INICIO DE VIGENCIA**

**ARTÍCULO PRIMERO.-** El presente Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2006.

#### **DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES POR COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN**

**ARTÍCULO SEGUNDO.-** Para los efectos del tercero y cuarto párrafos de la fracción I, del artículo 85-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se pagará el impuesto sobre la renta conforme a la tarifa del artículo 177 de la citada Ley vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

#### **RETENCIÓN POR COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN POR DISTRIBUCIÓN DE ANTICIPOS O RENDIMIENTOS**

**ARTÍCULO TERCERO.-** Las sociedades cooperativas de producción que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros en los términos de la fracción XI del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los efectos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, podrán considerar el impuesto sobre la renta que hubieren retenido por dichos conceptos conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título IV de la Ley mencionada, como impuesto sobre la renta correspondiente a la sociedad cooperativa de que se trate.

Asimismo, las sociedades cooperativas de producción, para los efectos del acreditamiento a que se refiere el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, será el que se determine conforme a lo dispuesto en la fracción I, del artículo 85-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Publicadas en el D.O.F. el 23 de diciembre de 2005**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las siguientes disposiciones:

**TASA DE INTERESES PAGADOS EN 2006 A BANCOS  
EXTRANJEROS RESIDENTES EN PAÍSES CON TRATADO PARA  
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

- I. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2006, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa del 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en este artículo sea residente de un país con el que se encuentre 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.

**TASA APLICABLE DURANTE 2006 PARA LA DETERMINACIÓN DEL  
RESULTADO FISCAL DE INSTITUCIONES FIDUCIARIAS**

- II. Para los efectos de los artículos 223-B, fracciones I y II, incisos a) y c), y 224, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 29 %.

**PORCENTAJES PARA DEDUCCIÓN INMEDIATA DURANTE 2006**

- III. Para el ejercicio fiscal de 2006, en lugar de aplicar los por cientos de deducción y la tabla a que se refieren los artículos 220 y 221 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán los por cientos y la tabla contenidos en el Decreto por el que se otorga un Estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2003.

**INTERESES POR DEUDAS EXCESIVAS**

- IV. Para determinar los intereses a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes al ejercicio fiscal de 2005, los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 y en el tercer párrafo del artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2006.

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

**Publicadas en el D.O.F. el 23 de diciembre de 2005**

**OPCIÓN PARA MAQUILADORAS BAJO PROGRAMA DE ALBERGUE**

**ARTÍCULO TERCERO.** Lo dispuesto en la fracción XVIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Decreto por el que se establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sustitutivo del Crédito al Salario, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, será

aplicable hasta el ejercicio fiscal de 2011, siempre que la empresa maquiladora bajo el programa de albergue informe, a más tardar en el mes de febrero de cada año, el importe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

**DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DE LA  
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Publicadas el 26 de diciembre de 2005**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2006, se aplicarán las siguientes disposiciones:

**TARIFA ARTÍCULO 113 APLICABLE EN 2006**

- I. Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

**TARIFA**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	496.07	0.00	3.00
496.08	4,210.41	14.88	10.00
4,210.42	7,399.42	386.31	17.00
7,399.43	8,601.50	928.46	25.00
8,601.51	En adelante	1,228.98	29.00

**TABLA ARTÍCULO 114 APLICABLE EN 2006**

- II. Para los efectos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tabla contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

**TABLA**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el impuesto marginal
0.01	496.07	0.00	50.00
496.08	4,210.41	7.44	50.00
4,210.42	7,399.42	193.17	50.00
7,399.43	8,601.50	464.19	50.00
8,601.51	10,298.35	614.49	50.00
10,298.36	20,770.29	860.53	40.00
20,770.30	32,736.83	2,075.27	30.00
32,736.84	En adelante	3,116.36	0.00

**TARIFA ARTÍCULO 177 APLICABLE EN 2006**

- III. Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

**TARIFA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento sobre el excedente del límite inferior</b>
0.01	5,952.84	0.00	3.00
5,952.85	50,524.92	178.56	10.00
50,524.93	88,793.04	4,635.72	17.00
88,793.05	103,218.00	11,141.52	25.00
103,218.01	En adelante	14,747.76	29.00

**TABLA ARTÍCULO 178 APLICABLE EN 2006**

- IV. Para los efectos del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tabla contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

**TABLA**

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento sobre el impuesto marginal</b>
0.01	5,952.84	0.00	50.00
5,952.85	50,524.92	89.28	50.00
50,524.93	88,793.04	2,318.04	50.00
88,793.05	103,218.00	5,570.28	50.00
103,218.01	123,580.20	7,373.88	50.00
123,580.21	249,243.48	10,326.36	40.00
249,243.49	392,841.96	24,903.24	30.00
392,841.97	En adelante	37,396.32	0.00

**DEROGACIÓN DE DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL PUBLICADAS EL 1 –DIC- 2004**

**ARTÍCULO TERCERO.** Se deroga la fracción II, incisos e) y f), del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal 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.

### **DEROGACIÓN DE DISPOSICIONES RELATIVAS AL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO Y LA NIVELACIÓN DEL INGRESO**

**ARTÍCULO CUARTO.** Se derogan los Artículos Quinto y Sexto 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.

#### **TRANSITORIOS**

**Publicados el 26 de diciembre de 2005**

#### **INICIO DE VIGENCIA**

**ARTÍCULO PRIMERO.** El presente Decreto entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2006.

#### **TARIFAS ACTUALIZADAS A DICIEMBRE 2004**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Las tarifas y tablas establecidas en los artículos 113, 114, 115, 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran actualizadas a mes de diciembre de 2004.

#### **TRANSITORIO**

**Publicado el 28 de diciembre de 2005**

#### **INICIO DE VIGENCIA**

**ÚNICO.-** El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2006.

#### **TRANSITORIO**

**Publicados el 29 de diciembre de 2005**

#### **INICIO DE VIGENCIA**

**ÚNICO.** El presente Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2006.

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

**Publicadas el 28 de junio de 2006**

**ARTÍCULO CUARTO.** Las reformas del artículo 107, entrarán en vigor a partir del 1o de octubre del 2006. Para tales efectos, antes de la entrada en vigor de esta disposición el Servicio de Administración Tributaria, deberá emprender una campaña de difusión y orientación a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales.

#### **TRANSITORIO**

**Publicado el 5 de julio de 2006**

#### **INICIO DE VIGENCIA**

**Único.-** El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.



**TRANSITORIOS****Publicado el 18 de julio de 2006****INICIO DE VIGENCIA**

**PRIMERO.-** Entrarán en vigor el día siguiente de la publicación de este Decreto en el Diario Oficial de la Federación:

- I. El artículo Primero del presente Decreto;
- II. Las reformas a los artículos 4; 7 y 95 Bis, así como a la identificación del Capítulo Único del Título Quinto y las adiciones al Título Quinto con el Capítulo II, que incluye los artículos 87-B a 87-Ñ, y al artículo 89 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, contenidas en el artículo Segundo de este Decreto;
- III. Las reformas a los artículos 46 y 89, así como la adición al artículo 73 Bis de la Ley de Instituciones de Crédito, contenidas en el artículo Tercero de este Decreto, y
- IV. Los artículos Noveno, Décimo y Décimo Primero del Presente Decreto.

A partir de la entrada en vigor a que se refiere este artículo, las operaciones de arrendamiento financiero y factoraje financiero no se considerarán reservadas para las arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero, por lo que cualquier persona podrá celebrarlas en su carácter de arrendador o factorante, respectivamente, sin contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público referida en el artículo 5 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

Las sociedades financieras de objeto limitado podrán seguir actuando con el carácter de fiduciarias en los fideicomisos a los que se refiere el artículo 395 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito hasta que queden sin efectos las autorizaciones que les haya otorgado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos de la fracción IV del artículo 103 de la Ley de Instituciones de Crédito, salvo que adopten la modalidad de sociedad financiera de objeto múltiple, en cuyo caso podrán continuar en el desempeño de su encomienda fiduciaria.

**DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****Publicada el 27 de diciembre de 2006****TASA DE INTERESES PAGADOS EN 2007 A BANCOS  
EXTRANJEROS RESIDENTES EN PAÍSES CON TRATADO PARA  
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

**ARTÍCULO CUARTO.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio de 2007, los intereses a que hace referencia dicha fracción podrán estar sujetos a una tasa del 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en dicho artículo sea residente de un país con el que se encuentre 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.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****Publicada el 27 de diciembre de 2006**

**ARTÍCULO QUINTO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

**DEDUCCIÓN DE AUTOMÓVILES ADQUIRIDOS ANTES DEL 1-ENE-2007**

- I. Las inversiones en automóviles que los contribuyentes hubieran efectuado con anterioridad al 1 de enero de 2007, se deducirán en los términos de la fracción II del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.
- II. Para los efectos del artículo 195, fracciones I inciso b) y II inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se entenderá que los títulos, valores o documentos, en los que conste la operación de financiamiento correspondiente, también son objeto del tratamiento fiscal establecido en los incisos citados, cuando los mismos se hayan inscrito a más tardar el 24 de diciembre de 2006, en la entonces denominada sección especial del Registro Nacional de Valores.

**PLAZO PARA QUE EL COMITÉ INTERINSTITUCIONAL PUBLIQUE REGLAS GENERALES PARA EL OTORGAMIENTO DEL ESTÍMULO.**

- III. El Comité Interinstitucional a que se refiere el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dará a conocer dentro de los 90 días naturales siguientes a la publicación del presente Decreto, las reglas generales para el otorgamiento del estímulo.

**INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS EFECTUADAS DURANTE 2006**

- IV. Las personas físicas o morales que hayan efectuado inversiones autorizadas por los Comités Técnicos del Fondo de Inversión y Estímulos al Cine y del Fondo para la Producción Cinematográfica de Calidad durante el ejercicio de 2006, podrán aplicar para el ejercicio fiscal de 2006, lo dispuesto en el presente decreto.

**DECLARACIONES ANUALES 2006**

- V. Lo dispuesto en los artículos 116, último párrafo, inciso b), 117, fracción III, inciso e) y 175, segundo párrafo de la Ley de Impuesto sobre la renta, también será aplicable para la presentación de las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal de 2006.

**DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****Publicadas el 1 de octubre de 2007****TASA DE INTERESES PAGADOS EN 2008 A BANCOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN PAÍSES CON TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el

ejercicio fiscal de 2008, los intereses a que hace referencia dicho inciso podrán estar sujetos a una tasa del 4.9 %, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses mencionados en dicho artículo sea residente de un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación celebrado por México y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.

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

**Publicadas el 1 de octubre de 2007**

**ARTÍCULO TERCERO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

### **PÉRDIDAS QUE PROVENGAN DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y OTROS TÍTULOS VALOR**

- I. Para los efectos del segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de la citada Ley, que se hubieran generado con anterioridad al 1 de enero de 2008, únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco ejercicios siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **CONSOLIDACIÓN DE RESULTADO EN EJERCICIOS TERMINADOS A PARTIR DEL 2008**

- II. Para los efectos del artículo 68, fracción I, inciso e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, de ejercicios terminados a partir de 2008, sumará o restará, según corresponda, el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 66 de la citada Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales, conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas por las sociedades controladas y la sociedad controladora con anterioridad al 1 de enero de 2008 y que hubieran sido restadas conforme al primer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, que hubieran deducido en el ejercicio conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**CONTROLADORAS QUE DEJEN DE SERLO DESPUÉS DEL 31-DIC-2007**

- III. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una sociedad controlada hubiera dejado de serlo con posterioridad al 31 de diciembre de 2007, la sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

**PLAZO PARA QUE EL SAT PUBLIQUE REGLAS RELATIVAS A LA TRANSPARENCIA DE DONATIVOS**

- IV. El Servicio de Administración Tributaria dentro de los 90 días naturales siguientes a la entrada en vigor de este Decreto deberá emitir reglas de carácter general para que las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta cumplan con obligaciones que garanticen la transparencia de los donativos recibidos, así como del uso y destino de los mismos.

**DECLARACIÓN INFORMATIVA DE CRÉDITO AL SALARIO ENTREGADO EN EFECTIVO**

- V. Los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa sobre las personas a las que les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario en el año de calendario anterior, en los términos del artículo 118 fracción V, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, deberán presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2007 a más tardar el 15 de febrero de 2008.

**CANTIDADES POR CONCEPTO DE CRÉDITO AL SALARIO PENDIENTES DE ACREDITAR**

- VI. Los retenedores que a la entrada en vigor de este Decreto tengan cantidades por concepto de crédito al salario pendientes de acreditar en los términos del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, podrán acreditarlas en los términos de dicho precepto legal hasta agotarlas.

**INFORMATIVA DE SUBSIDIO PARA EL EMPLEO ENTREGADO EN EFECTIVO**

- VII. Los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa sobre las personas a las que les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto del subsidio para el empleo, en los términos del artículo 118 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de

enero de 2008, deberán presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2008, a más tardar el 15 de febrero de 2009.

### **TARIFAS ACTUALIZADAS**

- VIII.** Para los efectos del último párrafo del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las tarifas previstas en dicho artículo y en el artículo 113 de la citada Ley, se encuentran actualizadas al mes de diciembre de 2007.

### **SUBSIDIO PARA EL EMPLEO**

**Publicado el 1 de octubre de 2007**

**ARTÍCULO OCTAVO.** Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

- I.** Los contribuyentes que perciban ingresos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 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 113 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**  
**Monto de ingresos que sirven de**  
**base para calcular el impuesto**

<b>Para ingresos de \$</b>	<b>Hasta ingresos de \$</b>	<b>Cantidad de subsidio para el empleo mensual \$</b>
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
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 113 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 efectuará las entregas del 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 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 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 a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 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 de

calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 177 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 177 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 177 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 o la fracción I del artículo 110 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 177 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 la constancia que para tales efectos les sea proporcionada por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 177.

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 110 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 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 VI del artículo 118 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
  - d) Conserven 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 109, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondan por los ingresos de que se trate.
  - g) Anoten en los comprobantes de pago 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 constancias 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.

## DECRETO

**Publicado el 4 de junio de 2009**

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

**SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Se reforman los artículos 8o., quinto párrafo; 107, segundo y tercer párrafos; 109, fracciones VIII y XXII, y sexto y séptimo párrafos; 125 segundo párrafo, y 165, fracción I, y se adicionan los artículos 31, fracción XXIII, y 109, fracción VI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:



**TRANSITORIO**

**ÚNICO.** El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

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

**Publicadas en el DOF el 7 de diciembre de 2009**

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las disposiciones siguientes:

**TASA Y FACTOR DE ACTUALIZACIÓN APLICABLES DURANTE 2010, 2011 y 2012**

- I. Para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, se estará a lo siguiente:
  - a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30 %.
  - b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4286.
  - c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4286.
  - d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00 % se aplicará la reducción del 30.00 %.
  - e) Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

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	En adelante	6,141.95	30.00

- f) Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

<b>Tarifa</b>			
<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
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	En adelante	73,703.40	30.00

## **DISPOSICIONES APLICABLES EN 2013**

- II. Para el ejercicio fiscal de 2013, se estará a lo siguiente:
- a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29 %.
  - b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4085.
  - c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4085.
  - d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00 % se aplicará la reducción del 27.59 %.
  - e) Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

<b>Tarifa</b>			
<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
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	20.65
20,770.30	32,736.83	3,253.07	22.73
32,736.84	En adelante	5,973.06	29.00

- f) Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

<b>Tarifa</b>			
<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
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	20.65
249,243.49	392,841.96	39,036.84	22.73
392,841.97	En adelante	71,676.72	29.00

## **DISPOSICIÓN DE VIGENCIA ANUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Publicada el 7 de diciembre de 2009**

### **TASA DE INTERESES PAGADOS EN 2010 A BANCOS EXTRANJEROS EN PAISES CON TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

**ARTÍCULO TERCERO.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I, inciso a), numeral 2, del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2010, los intereses a que hace referencia dicha disposición 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 se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación celebrado con México y se cumplan con los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.

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

**Publicada el 7 de diciembre de 2009**

**ARTÍCULO CUARTO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

### **REFORMAS QUE ENTRAN EN VIGOR EL 1 DE JULIO DE 2010**

- I. Las reformas y adiciones a los artículos 31, fracción III, sexto párrafo; 86, fracciones VI, segundo párrafo y VIII, primer párrafo; 133, fracción VII, segundo párrafo; 172, fracción IV, quinto párrafo, y 175, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrarán en vigor a partir del 1 de julio de 2010.

### **MODIFICACIONES QUE ENTRAN EN VIGOR EL 1 DE ENERO DE 2011**

- II. Las modificaciones a los artículos 50; 58; 58-A; 58-B; 59; 100; 103; 103-A; 104; 105; 151; 154, cuarto párrafo; 158; 159; 160; 161; 168; 169; 171; 175, actual segundo párrafo; 195, 195-A y 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de intereses, entrarán en vigor el 1 de enero de 2011.

### **ENTRADA EN VIGOR DE LAS MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 93**

- III. La reforma y adición al artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrarán en vigor el 1 de mayo de 2010.

### **INTERESES DEVENGADOS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2011**

- IV. Para los efectos de los artículos 58, 159 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la retención y acumulación de los intereses devengados antes del 1 de enero de 2011 se efectuará conforme a las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2010.

Para los efectos del párrafo anterior, las instituciones que componen el sistema financiero deberán retener y enterar el impuesto aplicando la

tasa que establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio fiscal de 2010 en la Ley de Ingresos de la Federación para dicho ejercicio fiscal, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, desde la fecha de inicio de la inversión o desde el día en el que el contribuyente hubiese cobrado por última vez intereses y hasta el 31 de diciembre de 2010. El entero se realizará de acuerdo al primer párrafo del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2010. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los intereses reales percibidos en el ejercicio de que se trate, conforme al artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2010.

Tratándose de intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsa de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, los contribuyentes personas físicas acumularán los intereses devengados a su favor durante el ejercicio fiscal de 2010. En estos casos la retención se efectuará conforme al primer párrafo del artículo 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre del citado año.

Para los efectos de los artículos 58, 159 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1 de enero de 2011, las instituciones que componen el sistema financiero, así como las sociedades que paguen intereses, deberán considerar como saldo inicial al 1 de enero de 2011, el saldo que hubiese tenido la cuenta o activo financiero de que se trate, al 31 de diciembre de 2010.

#### **DECLARACIÓN INFORMATIVA DE INSTITUCIONES QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO**

- V. Para los efectos del artículo 59, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, las instituciones que componen el sistema financiero, deberán presentar la información a que se refiere dicho precepto, correspondiente al ejercicio fiscal de 2010, mediante declaración anual que presentarán ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de febrero de 2011.

Para los efectos del artículo 59, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2011, las instituciones que componen el sistema financiero, deberán presentar la información a que se refiere dicho precepto, correspondiente al ejercicio fiscal de 2011, mediante declaración anual que presentarán ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de febrero de 2012.

#### **ENTERO DE ISR DIFERIDO CORRESPONDIENTE A EJERCICIOS ANTERIORES A 2005**

- VI. Durante el ejercicio fiscal de 2010 la sociedad controladora deberá enterar el impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios

fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009. Para tal efecto, la sociedad controladora aplicará el procedimiento previsto en el artículo 71 de la citada Ley, o podrá optar por lo dispuesto en la fracción VIII de esta disposición transitoria.

El entero del impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar en cinco ejercicios fiscales por la sociedad controladora conforme al esquema de pagos siguiente:

- a) 25 %, mediante declaración que se presente en el mes de junio del ejercicio fiscal de 2010.
- b) 25 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2011.
- c) 20 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2012.
- d) 15 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio fiscal de 2013.
- e) 15 %, en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación el ejercicio fiscal de 2014.

**VII.** Las sociedades controladoras que hubieran optado por aplicar la fracción VIII de este artículo, deberán efectuar el entero del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 78, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009, conforme a lo siguiente:

- a) Se pagará el impuesto sobre la renta diferido por las sociedades controladas que pagaron los dividendos o distribuyeron las utilidades, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la fecha en que se pagaron los dividendos o se distribuyeron las utilidades, conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 10-A u 11, de dicha Ley, según corresponda, actualizando el monto del impuesto desde el mes en que se pagaron los dividendos y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto diferido en los términos del artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) La sociedad controladora podrá optar por calcular y pagar el impuesto sobre la renta diferido citado en el inciso anterior, aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2010 sobre el monto de los dividendos o utilidades actualizados desde el mes en que se pagaron o se distribuyeron y hasta el mes en que deba pagarse el impuesto diferido en términos del artículo 70-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto de los dividendos o utilidades respecto de los que se aplique la tasa del artículo 10 de dicho ordenamiento se determinará conforme a la mecánica del primer párrafo del artículo 11 de la mencionada Ley.

El saldo final del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre de 2004 a que se refiere el inciso b) de la fracción VIII de este artículo, se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate, siempre que se pague el impuesto sobre la renta que corresponda.

Para los efectos del mecanismo previsto en esta fracción y en el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes pagados o distribuidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieron de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, para el entero del impuesto sobre la renta diferido durante el ejercicio fiscal de 2010, sin embargo dicho mecanismo será aplicable cuando se desconsolide el grupo.

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.

#### **CONCEPTOS QUE LA CONTROLADORA DEBE CONSIDERAR PARA EL PAGO DEL IMPUESTO DIFERIDO**

**VIII.** Para el pago del impuesto diferido, la sociedad controladora para el ejercicio de 2004 y anteriores, estará a lo siguiente:

**a)** Considerará los conceptos siguientes:

1. El monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas y de la sociedad controladora de ejercicios anteriores, así como las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones a que se refería el inciso d) del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y primer párrafo del inciso e), fracción I, del artículo 68 de dicha Ley vigente a partir de 2002, disminuidas en la determinación del resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores, y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre de 2009.
2. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a las sociedades controladas y a la controladora, a que se refiere el numeral anterior, se considerarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba realizar el pago del impuesto diferido.
3. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio de 2004. 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 último mes del ejercicio de 2004.

A la cantidad que se obtenga conforme lo anterior, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- b)** La sociedad controladora comparará los saldos del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de diciembre del ejercicio de 2004, y de la sociedad controladora y de las controladas, para lo cual estará a lo siguiente:

1. Comparará el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a la misma fecha.

El saldo del registro de la cuenta fiscal neta consolidada se podrá incrementar con la cantidad que resulte de disminuir al monto de las pérdidas señaladas en el inciso a) de esta fracción, el impuesto sobre la renta que se haya determinado y que se pague en los términos de este inciso, numeral 1, cuarto párrafo, siempre y cuando correspondan a aquellas pérdidas que se disminuyeron de conformidad con el artículo 68, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En caso de que el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea superior al de las sociedades controladas y de la controladora, sólo se disminuirá del primero de éstos el saldo del segundo registro.

Cuando el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sea inferior al de las sociedades controladas y de la controladora, se considerará utilidad fiscal la diferencia entre ambos saldos y se multiplicará por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo del registro de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.

El registro de la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladas y de la controladora y del consolidado al 31 de diciembre de 2004 será el monto de la cuenta de utilidad fiscal neta que hayan determinado dichas sociedades. Asimismo, el monto del saldo inicial al 1 de enero de 2005 será de cero.

2. La sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora en la participación que corresponda al



cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda el pago del impuesto diferido, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida. En caso de que este último sea superior al primero, sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y controladora. Cuando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida sea inferior al de las sociedades controladas y controladora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889, sobre la cual la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a las sociedades controladas y de la controladora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los numerales 3 y 4 de este inciso.

3. En el caso de que en el numeral 1 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 2 anterior no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de las controladas y de la controladora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, determinada en el citado numeral 1, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida después de la disminución a la que se refiere el numeral 2 anterior. Si este último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere el numeral 1 de este inciso.

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, en lugar de lo señalado en el numeral 1 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la sociedad controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida hasta llevarla a cero.

4. Cuando conforme al numeral 2 de este inciso se determine utilidad por la que se deba pagar impuesto y en el numeral 1 de este inciso no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora y de la cuenta de

utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, determinada en el numeral 2 de este inciso, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada después de la disminución a que se refiere el mismo numeral 1 de este inciso. Si este último es mayor, se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la sociedad controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho numeral 2.

Cuando la diferencia señalada en el párrafo anterior sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, en lugar de lo señalado en el numeral 2 de este inciso, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, multiplicada por el factor de 1.3889 y la controladora pagará el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

El impuesto a pagar será la suma del impuesto determinado conforme a los incisos a), último párrafo y b), numerales 1 ó 3 y 2 ó 4 de esta fracción.

Para la determinación y pago del impuesto diferido a que se refiere el inciso a) numeral 1 de esta fracción y las fracciones I y II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será aplicable el segundo párrafo de la fracción XXXII de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley, en vigor a partir del 1 de enero de 2002, respecto de las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad al 1 de enero de 1999.

Asimismo, al saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al 31 de diciembre del ejercicio inmediato a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido y que se haya considerado en las comparaciones previstas en el inciso b), numeral 1, de esta fracción y en la fracción II del artículo 71-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le podrá incrementar las pérdidas fiscales a que hace referencia el párrafo anterior, siempre que se hayan incorporado en el cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que se tenga al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba efectuar el pago del impuesto diferido.

Además estarán a lo dispuesto en el Artículo Tercero Transitorio, fracciones X, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de 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.

### **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN**

- IX.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción VIII de este artículo transitorio, las sociedades controladoras que hayan ejercido la opción

contenida en el 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, sumarán o restarán los conceptos especiales de consolidación, según corresponda que, en su caso, hubieran continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002. Dichos conceptos especiales de consolidación se considerarán como efectuados 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. Al resultado que se obtenga de la suma o resta, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que se incrementará el impuesto sobre la renta diferido que deba pagarse en el sexto ejercicio fiscal.

Para los efectos de esta fracción, los conceptos especiales de consolidación se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deba realizar el entero del impuesto diferido.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a los conceptos especiales de consolidación determinados por operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al 1 de enero de 1999.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados 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 referían 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 presente la declaración en la que se deba pagar el impuesto diferido.

#### **DETERMINACIÓN DE CONCEPTOS ESPECIALES**

- X. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 72, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades controladoras que hubieran optado por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 2002, deberán revelar en el dictamen fiscal el importe de los conceptos especiales de consolidación que correspondan a la sociedad controladora y a cada una de las sociedades por los que se calcule el impuesto diferido.

Las sociedades controladoras, deberán revelar en el dictamen el saldo del impuesto al activo pendiente de recuperar de la sociedad controladora y de cada una de las empresas controladas al ejercicio por el que se calcule el impuesto diferido.

**OBLIGACIÓN PARA CONTROLADORAS DE REVELAR EN EL DICTÁMEN FISCAL SALDO DE LA CUFINRE**

- XI.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 72, fracción VI, incisos c) y d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las sociedades controladoras deberán revelar en el dictamen fiscal a que se refiere dicho precepto, la información respecto de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas y de la controladora, así como los que correspondan a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida.

En el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, también se deberá revelar el importe de los dividendos distribuidos a sociedades del mismo grupo que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida por los que se calcule el impuesto diferido.

Las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere esta fracción son las que tengan las sociedades controladas y la controladora de conformidad con las disposiciones vigentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el 31 de diciembre de 2001.

En el dictamen de estados financieros a que se refiere el artículo 65, fracción II, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá revisar y emitir opinión del impuesto sobre la renta diferido que se determine y calcule en los términos de las fracciones VI a XI de este artículo.

**INTERESES DEVENGADOS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2011**

- XII.** Para los efectos de los artículos 158 y 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la retención y acumulación de los intereses devengados antes del 1 de enero de 2011 se efectuará conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2010.

**DETERMINACIÓN DE INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EJERCICIO POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS**

- XIII.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 176, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2010, en lugar de determinar el monto de los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios conforme al procedimiento establecido en el citado precepto, dicho monto se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, por el periodo que corresponda.

**MES QUE SE CONSIDERA MÁS ANTIGUO EN ACTUALIZACIÓN DE TARIFAS**

- XIV.** Para los efectos de lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el mes más antiguo del periodo que se considerará será el mes de diciembre de 2009. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable para los efectos de las fracciones I, incisos e) y f) y II, incisos e) y f), del Artículo Segundo de este Decreto.

**MONTO PENDIENTE DE ACREDITAR DEL ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 219**

- XV.** Los contribuyentes que, con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, hubieran sido beneficiados con el estímulo fiscal previsto en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se deroga conforme al Artículo Primero del presente Decreto, podrán aplicar el monto pendiente de acreditar del estímulo fiscal autorizado por ejercicios anteriores, hasta agotarlo, conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2009.

**ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 226**

- XVI.** Los contribuyentes que durante el ejercicio fiscal 2009 hubieran sido beneficiados con el estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar lo dispuesto en el citado artículo vigente a partir del 1 de enero de 2010.

**TRANSITORIO**

**Publicado el 30 de diciembre de 2009**

**INICIO DE VIGENCIA**

**Único.-** El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2010.

**TRANSITORIO**

**Publicado el 19 de noviembre de 2010**

**INICIO DE VIGENCIA**

**ÚNICO.** El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2011.

**TRANSITORIOS**

**Publicados el 31 de diciembre de 2010**

**INICIO DE VIGENCIA**

**PRIMERO.** El presente Decreto entrará en vigor a partir del día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

**VIGENCIA DEL CAPÍTULO “DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO”**

**SEGUNDO.** El Capítulo VIII “Del fomento al primer empleo” de la Ley del Impuesto sobre la Renta tendrá una vigencia de 3 años contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto. No obstante lo anterior, quienes durante la vigencia del citado Capítulo VIII establezcan puestos de nueva creación para ser ocupados por trabajadores de primer empleo, conforme a las definiciones establecidas en el citado Capítulo, tendrán el beneficio a que se refiere el mismo respecto de dichos empleos hasta por el periodo de 36 meses, conforme a lo previsto por el artículo 232 de la Ley del Impuesto sobre la Renta aun cuando el capítulo antes citado ya no se encuentre vigente.

**MONTO MÁXIMO DE LA DEDUCCIÓN ADICIONAL**

**TERCERO.** El monto máximo de la deducción adicional a que se refiere el artículo 230 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se disminuirá en un 25 % a partir del segundo año de vigencia del presente Decreto.

**INFORMACIÓN DE CONTRATACIONES**

**CUARTO.** Para los efectos del artículo 236 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información que deban presentar los patrones respecto de las contrataciones de trabajadores de primer empleo realizadas en el primer mes del primer año de vigencia del Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá efectuar el día 17 del mes inmediato posterior a dicho mes.



**REGLAMENTO DE LEY DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**





		<b>Artículos</b>
Título I	Disposiciones Generales	
Capítulo Unico		1 a 11
Título II	De las Personas Morales	
Disposiciones Generales		12 a 12-B
Capítulo I	De los Ingresos	13 a 24
Capítulo II	De las Deducciones	
Sección I	De las Deducciones en General	25 a 65
Sección II	De las Inversiones	66 a 69
Sección III	Del Costo de lo Vendido	69-A a 69-J
Capítulo III	Del ajuste por Inflación	70 a 72
Capítulo IV	De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales	73 a 75
Capítulo V	Del Régimen de Consolidación Fiscal	76 a 80
Capítulo VI	Del Régimen Simplificado	81 a 85
Capítulo VII	De las Obligaciones de las Personas Morales	86 a 101
Capítulo VIII	De las Facultades de las Autoridades Fiscales	102 a 104
Título III	Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos	105 a 119
Título IV	De las Personas Físicas Disposiciones Generales	120 a 135-A
Capítulo I	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado	136 a 155-C
Capítulo II	De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales	156 a 157
Sección I	De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales	158 a 167
Sección II	Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales	168 a 182

		<b>Artículos</b>
	Sección III	Del Régimen de Pequeños Contribuyentes
		182-A a 182-B
Capítulo III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles	183 a 189
Capítulo IV	De los Ingresos por Enajenación de Bienes	190 a 204
Capítulo V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes	205 a 208
Capítulo VI	De los Ingresos por Intereses	209 a 215
Capítulo VII	De los Ingresos por Obtención de Premios	216 a 217
Capítulo VIII	De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas	218 a 222
Capítulo IX	De los Requisitos de las Deducciones	223 a 237
Capítulo X	De la Declaración Anual	238 a 246
Título V	De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional	247 a 269
Título VI	De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales	270 a 277
Título VII	De los Estímulos Fiscales	278 a 284
Artículos Transitorios		

**REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****TÍTULO I****DISPOSICIONES GENERALES****CAPÍTULO ÚNICO**

1.	Referencia a la Ley .....	859
2.	Presentación de avisos .....	859
3.	Identificación del perceptor de intereses.....	859
3-A.	Concepto de automóvil .....	859
4.	Definición de construcción de obras .....	859
4-A.	Contratos de maquila de residentes en el extranjero .....	860
5.	Cuales no son actividades previas o auxiliares.....	860
6.	Medios para acreditar la residencia fiscal .....	860
7.	Determinación del monto máximo del impuesto acreditable de personas físicas.....	860
8.	Acreditamiento de ISR de ingresos por dividendos provenientes de acciones emitidas en el extranjero que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores .....	861
9.	Cálculo de factores de ajuste, de actualización y coeficiente de utilidad .....	861
10.	Tipo de cambio a utilizar por las casas de cambio, en la determinación de perdidas cambiarias .....	861
11.	Ganancia o pérdida en enajenación de títulos valor que se considera interés.....	862

**TÍTULO II****DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES**

12.	Opción de no incluir en pagos provisionales los ingresos del extranjero .....	862
12-A.	PTU pagada mayor a la utilidad fiscal.....	862
12-B.	Solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales .....	863

**CAPÍTULO I****DE LOS INGRESOS**

13.	Opción para contribuyentes que proporcionen el servicio turístico de tiempo compartido .....	863
14.	Requisitos para cambiar el sistema de acumulación de ingresos en enajenaciones a plazos o en contratos de arrendamiento financiero. ....	863
15.	Contratos de obra inmueble.....	864
16.	Avance mensual en ejecución de obra .....	864
17.	Opción de acumulación de ingresos en fabricación de bienes de activo. ....	864
18.	Momento de aprobación de una estimación .....	864

18-A.	Depósitos recibidos por el arrendador.....	864
19.	Determinación de la pérdida en enajenación de bienes .....	865
20.	Operaciones financieras derivadas readquiridas por el emisor de los títulos.....	865
21.	Opción para la determinación del monto original ajustado de las acciones .....	865
22.	Costo promedio por acción.....	865
22-A	Costo promedio por acción que se distribuirá entre las acciones de las sociedades escidente y escindidas.....	866
23.	Información que deberá constar en el acta de asamblea que levante la sociedad emisora de las acciones .....	866
23-A.	Estados financieros consolidados base para enajenación de acciones en reestructuración de sociedades .....	867
24.	Solicitud de autorización de reestructuraciones de sociedades constituidas en México .....	867

## CAPÍTULO II

### DE LAS DEDUCCIONES

#### SECCIÓN I

#### DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

25.	Deducción de gastos comunes erogados en inmuebles sujetos al régimen en condominio .....	867
26.	Reglas para devoluciones o descuentos realizados después del segundo mes del cierre del ejercicio .....	868
27.	Derogado.....	869
28.	Deducción de cuotas de peaje .....	869
29.	Opción de estimación de deducciones para aerolíneas .....	869
30.	Pago de pensiones o jubilaciones .....	869
30-A.	Requisitos adicionales para la deducción de fondos de pensiones o jubilaciones de personal.....	870
30-B.	Cuando se considera que no se dispone de los bienes, valores o de los rendimientos de la reserva de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal .....	870
31	Requisitos de deducibilidad de los donativos .....	871
32.	Donativos al gobierno.....	871
33.	Monto del donativo en especie.....	871
34.	Gastos no deducibles para casas bolsa .....	872
35.	Reglas para pagos con cheque nominativo en caso de tarjetas de crédito o pagos a través de un tercero. ....	872
35-A.	Autorización de quedar liberado de la obligación de pagar con cheque nominativo .....	872

36.	Cumplimiento de la obligación de registrar en contabilidad.....	873
37.	Documentación comprobatoria cuando el IVA causado es del 0 % .....	873
38.	Determinación del monto deducible de intereses pagados .....	873
39.	Casos en que aplica el plazo de 4 meses entre fecha de comprobante y cobro del cheque.....	874
40.	Opción para determinar promedio aritmético de prestaciones de previsión social a favor de los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados.....	874
41.	Opción de deducir las aportaciones adicionales a los fondos de pensiones y jubilaciones .....	874
42.	Aportaciones a fondos de ahorro .....	874
43.	Reglas adicionales para gastos de previsión social .....	875
43-A.	Opción de considerar deducibles las erogaciones por prestaciones de previsión social a favor de trabajadores de confianza.....	875
44.	Requisitos para primas de seguros de hombre clave .....	875
45	Pagos por comisiones y mediaciones a residentes en el extranjero .....	876
46.	Deducción de gastos de servicios públicos y contribuciones locales y municipales .....	876
47.	No imposición de multas por cumplimiento espontáneo .....	876
48.	Ingresos por dividendos o utilidades percibidos de sociedades mercantiles .....	876
49.	Definición de viáticos y requisitos de la comprobatoria.....	876
50.	Deducción de gastos de automóvil tomando como referencia el kilometraje .....	877
51.	Aplicación de reservas de pasivo.....	877
52.	Autorización para deducir pagos por arrendamiento y gastos en casas habitación, aviones y embarcaciones .....	878
53.	Gastos por servicios de transportación aérea .....	878
54.	Pérdida deducible en enajenación de acciones .....	879
55.	Pago de consumos en restaurantes con tarjeta de crédito .....	879
56.	Deducción de gastos erogados por agentes aduanales .....	880
57.	Casos en los que no será deducible la restitución del monto equivalente a derechos patrimoniales.....	880
58.	Determinación del capital contable por acción actualizado.....	880
59.	Determinación de las reservas para pensiones y jubilaciones .....	880

60.	Formulación de documentos en cada aniversario del plan de pensiones y jubilaciones .....	881
61.	Contribuciones del trabajador al financiamiento de la jubilación .....	881
62.	Retiro del exceso de reservas para fondos de pensiones y primas de antigüedad .....	882
63.	Aportaciones a los fondos de pensiones o jubilaciones .....	882
64.	Inversión de la reserva en adquisición de vivienda de interés social .....	882
65.	Requisitos para la transferencia de los fondos de pensiones y jubilaciones.....	883

## **SECCIÓN II**

### **DE LAS INVERSIONES**

66.	Reglas para modificación del porcentaje de depreciación.....	883
67.	Suspensión de la depreciación.....	883
68.	Adiciones o mejoras depreciables .....	884
69.	Autorización para la depreciación de inversiones en casas habitación, aviones y embarcaciones .....	884

## **SECCIÓN III**

### **DEL COSTO DE LO VENDIDO**

69-A.	Sistema de costeo absorbente .....	884
69-B.	Obligaciones de quienes apliquen el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados .....	884
69-C.	Aplicación del sistema de costeo directo.....	885
69-d.	Costo en actividades comerciales y otras actividades.....	885
69-E.	Mercancías adquiridas de personas físicas y contribuyentes del régimen simplificado.....	885
69-F.	Procedimiento para determinar el costo de lo vendido.....	886
69-G.	Opción de cambiar sistema de costeo.....	886
69-H.	Opción para determinar el costo cuando no identifiquen el valor de las adquisiciones.....	886
69-I.	Determinación del margen de utilidad bruta .....	887
69-J.	Parte de los inventarios destinados al consumo propio.....	887

## **CAPÍTULO III**

### **DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

70	Tratamiento de las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones.....	887
71.	Cancelación en el ajuste anual por inflación de los créditos o deudas canceladas .....	887
72.	Definición de cancelación de una operación .....	888

**CAPÍTULO IV**  
**DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE**  
**FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO,**  
**ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE**  
**LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES**

73.	Tratamiento del ISR absorbido por pago de intereses al extranjero .....	888
74.	Excepción de acumular como ingreso los castigos que ordene la comisión nacional bancaria y de valores y los traspasos a FOBAPROA.....	889
74-A.	Intereses exentos percibidos por misiones diplomáticas extranjeras .....	889
75.	Requisitos de informativa anual de las AFORES.....	889

**CAPÍTULO V**  
**DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

76.	Plazo para obtener la autorización para dejar de consolidar.....	890
77.	Aviso de incorporación a la consolidación .....	891
78.	Aviso de controladora que deja de serlo .....	891
79.	Plazo para presentar aviso de desincorporación .....	891
80.	Reconocimiento de los efectos de la desincorporación de una sociedad.....	891

**CAPÍTULO VI**  
**DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

81.	Pagos provisionales de coordinados que no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes .....	892
82.	Comprobación de gastos comunes.....	892
83.	Opción para AGAPES de aplicar la reducción del 32.14 % del impuesto .....	893
84.	Datos que deben contener las liquidaciones que emitan las personas morales.....	893
85.	Declaración anual de transportistas.....	893

**CAPÍTULO VII**  
**DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES**

86.	Principales cincuenta clientes y proveedores .....	894
87.	Destrucción o donación de mercancías deterioradas .....	894
88.	Ofrecimiento de donación de bienes perecederos, con fecha de caducidad antes de proceder a su destrucción .....	895
88-A.	Obligación de señalar un calendario de destrucción para cada ejercicio .....	896
88-B.	Contribuyentes celebren convenios con las donatarias .....	896



89.	Instituciones interesadas en recibir los bienes ofrecidos en donación.....	897
90.	Expedición de constancias por pago de intereses a residentes en el extranjero .....	897
91.	Obligación de practicar un inventario físico total de existencias.....	897
92.	Registro de operaciones con título valor .....	898
93.	Reglas para pago de dividendos de acciones colocadas entre el gran público inversionista .....	898
93-A.	Presentación de reporte sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente .....	899
94.	Contabilidad de establecimiento en el extranjero propiedad de residentes en el país .....	899
95.	Reglas para la actualización del capital contable .....	899
96.	Adquisición de acciones propias con cargo a su capital social .....	899
97.	Percepción de dividendos a través de fideicomisos .....	900
98.	Concepto de partidas no deducibles .....	900
99.	Determinación de la utilidad distribuida por reducción de capital.....	900
100.	Casos en que se puede no acumular la utilidad distribuida por reducción de capital .....	901
101.	Determinación la CUFIN.....	901

### **CAPÍTULO VIII**

#### **DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES**

102.	Reglas para la determinación presuntiva .....	901
103.	Definición de pagos al extranjero .....	901
104.	Créditos que no se consideran partes relacionadas.....	901

### **TÍTULO III**

#### **DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS**

105.	Reglas para las deducciones en caso de enajenación de bienes o prestación de servicios a personas no miembros.....	902
106.	Obligación de llevar contabilidad simplificada .....	902
107.	Asociaciones religiosas .....	902
108.	Utilización de comprobantes de donativos .....	903
109.	Entrega de bienes a donataria autorizada por muerte del propietario del bien.....	903
110.	Obligaciones de las personas que reciben donativos .....	903
111.	Reglas para solicitar la incorporación en la lista de las personas autorizadas para recibir donativos .....	904

112.	Concepto de orientación social .....	904
113.	Fideicomisos que pueden ser autorizados para recibir donativos deducibles .....	904
114.	Museos y bibliotecas que se consideran personas autorizadas a recibir donativos .....	904
115.	Fundaciones y patronatos.....	905
116.	Límite de donativos deducibles en el extranjero .....	905
117.	Información Pública .....	905
118.	Programas de escuela empresa que no serán contribuyentes del ISR.....	906
119.	Información que deben mantener a disposición del público, las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en el extranjero .....	906
119-A.	Donativos que se consideran onerosos o remunerativos .....	906

#### TÍTULO IV

#### DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

120.	Ingresos de sociedad conyugal.....	906
120-A.	Los adoptados se consideraran como descendientes en línea recta del adoptante .....	907
121.	Deducción de gastos comunes erogados en inmuebles sujetos al régimen en condominio.....	907
122.	Primas de Seguro Médico que no se consideran ingresos acumulables .....	907
123.	Declaraciones de copropiedades o sociedad conyugal .....	907
124.	Pagos provisionales en caso de sucesión .....	908
125.	Naturaleza de las pensiones y jubilaciones .....	908
125-A.	Traspaso de recursos entre sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.....	908
126.	Exención de aportaciones voluntarias al INFONAVIT.....	909
127.	Ingresos exentos provenientes de cajas o fondos de ahorro creados por personas físicas con actividades empresariales y por personas morales no contribuyentes.....	909
127-A.	Primas de antigüedad consideradas ingresos exentos, .....	909
128.	Exención en gratificaciones anuales .....	909
128-A.	Opción de no comprobar con documentación 10% de viáticos.....	909
128-B.	Viáticos erogados por servidores públicos de la Administración Pública Federal en comisiones oficiales en el extranjero .....	910
129.	Concepto de casa habitación.....	910

130.	Comprobación de que inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente.....	910
131.	Exención en la enajenación de títulos valor .....	911
132.	Exención de la enajenación de bienes ejidales .....	911
133.	Primas de seguro exentas.....	911
134.	Operaciones derivadas de capital .....	911
135.	Pagos por derechos de autor por fotografías o dibujos .....	912
135-A	Prestaciones de previsión social que excedan de los límites establecidos .....	912

### CAPÍTULO I

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

136.	Opción de assimilar a salarios los ingresos obtenidos por socios de sociedades de solidaridad social.....	913
137.	Becas y prestaciones que se consideran ingresos.....	913
138.	Aviso de honorarios preponderantes.....	913
138-A.	Retención por ingresos asimilados a salarios .....	913
138-B.	Prima pagada por celebrar la opción de compra de acciones o títulos valor que representen bienes .....	913
139.	Impuesto anual por indemnizaciones .....	914
140.	Cálculo de impuesto anual por pago único de pensiones y jubilaciones .....	914
141.	Retención por pago único de pensiones y jubilaciones .....	914
141-A.	Cálculo del interés real acumulable proveniente de la subcuenta de aportaciones voluntarias al SAR .....	914
142.	Opción para el cálculo de la retención en pagos extraordinarios.....	915
143.	Salario mínimo del área geográfica del retenedor .....	916
144.	Retenciones por pagos a destajo .....	916
145.	Retenciones por pagos de 7, 10 ó 15 días .....	917
146.	Retenciones semanales .....	917
147.	Opción de los patrones de estimar los ingresos anuales y de efectuar mensualmente una retención igual promedio .....	917
148.	Retención por pago único correspondiente a varios meses.....	918
149.	Pago de salarios acumulados correspondientes a dos meses.....	918
150.	Requisitos para compensar saldos a favor de un trabajador contra las retenciones de otro .....	918
151.	Retenedor relevado de la obligación de calcular el impuesto anual .....	919

152.	Opción de los trabajadores de no presentar declaración anual.....	919
153.	Datos en las constancias de salarios.....	919
154.	Declaración anual informativa de salarios.....	919
155.	Comisiones que se asimilan a salarios para efectos de retención.....	920
155-A.	Determinación del subsidio acreditable tratándose de trabajadores que tuvieron dos o más patrones.....	920
155-B.	Los pagos por SMG se consideran base para determinación del subsidio.....	921
155-C.	Reglas para la determinación del factor de proporción patronal para el subsidio.....	921

## **CAPÍTULO II**

### **DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

156.	Aplicación de las mismas disposiciones de reglamento que para los sujetos del título II.....	921
157.	Monto de la disminución para pequeños contribuyentes.....	921

#### **SECCIÓN I**

##### **DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

158.	Deducción proporcional de casa habitación utilizada en actividades profesionales.....	921
159.	Casos en que aplica el plazo de 4 meses entre fecha de comprobante y cobro del cheque.....	922
160.	Ingresos por honorarios en forma esporádica.....	922
161.	Ingresos que no se consideran esporádicos.....	922
162.	Honorarios que se asimilan a salarios para efectos de retención.....	922
163.	Otros ingresos acumulables efectivamente percibidos.....	923
164.	Deducción de cuotas de peaje.....	923
165.	Destrucción o donación de mercancías.....	924
166.	Práctica de inventario físico.....	924
167.	Contabilidad simplificada para quienes perciban ingresos por honorarios exclusivamente.....	924

#### **SECCIÓN II**

##### **DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES**

168.	Contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más entidades federativas.....	924
169.	Concepto de máquinas registradoras de comprobación fiscal.....	924

170.	Máquinas registradoras de comprobación fiscal .....	925
171.	Características de las máquinas registradoras.....	927
172.	Requisitos de los fabricantes o importadores de máquinas registradoras .....	931
173.	Documentación que deben acompañar a la solicitud los fabricantes o importadores de MRCF para obtener registro .....	931
174.	Aprobación y registro de máquinas registradoras .....	932
175.	Causales de la pérdida de aprobación y registro de máquinas registradoras .....	933
176.	Procedimiento aplicable a fabricantes o importadores infractores.....	934
177.	Reglas de manejo de los sellos fiscales en máquinas registradoras .....	935
178.	Datos del libro de control de máquinas registradoras.....	935
179.	Descomposturas de la máquina registradora .....	936
180.	Aviso de pérdida de máquina registradora .....	937
181.	Sustitución de máquina registradora .....	937
182.	Documentación que deben conservar como parte de su contabilidad, los fabricantes o importadores de MRCF .....	937

### SECCIÓN III

#### DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

182-A.	Contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más entidades federativas .....	938
182-B.	Personas físicas copropietarias de un negocio designación de un representante común.....	938

### CAPÍTULO III

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

183.	Deducciones para pagos provisionales .....	938
184.	Amortización de pérdidas en arrendamientos .....	938
185.	Deducciones para pagos provisionales .....	938
186.	Cálculo del último pago provisional de arrendadores .....	939
187.	Pagos provisionales en primer ejercicio .....	939
188.	Contabilidad simplificada.....	939
189.	Requisitos de recibos de arrendamiento .....	939

### CAPÍTULO IV

#### DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES

190.	Pago en parcialidades en enajenación de bienes .....	940
191.	Determinación de la ganancia cuando la adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción .....	940

192.	Opciones para comprobar el costo de construcción .....	941
193.	Deducción en pérdida por enajenación de acciones y partes sociales .....	942
194.	Amortización de pérdidas en enajenación de bienes .....	942
195.	Costo de adquisición de bienes adquiridos en rifas, sorteos o donación.....	942
196.	Costo de adquisición de bienes adquiridos por prescripción.....	942
197.	Proporciones a considerar cuando no se identifique el valor del terreno y el de construcciones.....	943
198.	Ganancia en enajenación de inmuebles en copropiedad .....	943
199.	Casos en los que no se disminuirá la depreciación .....	943
200.	Costo de adquisición en el caso de inmuebles adquiridos por herencia .....	943
201.	Casos en los que no se efectuará la retención en enajenación de inmuebles .....	944
202.	Ingresos por enajenación de inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria.....	944
203.	Obligación de notarios, corredores jueces y demás fedatarios que intervengan en la enajenación de inmuebles.....	944
204.	Reglas para el dictamen de contador público para retención menor al 20 % en enajenación de acciones.....	945

### **CAPÍTULO V**

#### **DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES**

205.	Valor de adquisición por prescripción .....	948
206.	Adquisición de bienes por sociedad conyugal o copropiedad .....	948
207.	Amortización de pérdidas en adquisición de bienes .....	949
208.	Cálculo del pago provisional en caso de diferencia en relación al valor de avalúo .....	949

### **CAPÍTULO VI**

#### **DE LOS INGRESOS POR INTERESES**

209.	Cálculo del rendimiento acumulable .....	950
209-A.	Cálculo de los intereses nominales.....	950
209-B.	Determinación de la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación.....	951
209-C.	Determinación de los intereses nominales que deban informar a sus accionistas personas físicas.....	952
209-D.	Cálculo de los intereses reales acumulables de sus accionistas personas físicas .....	952

210.	Tasa a retener en intereses pagados por instituciones de seguros.....	953
211.	Obligación de señalar al beneficiario de los rendimientos.....	953
211-A.	Cálculo del factor para determinar el monto real de los intereses.....	953
211-B.	Determinación de la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor .....	954
212.	Sujeto retenedor en caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión ante intermediarios financieros e información para efectuar retención .....	954
213.	Retención en pago de intereses.....	955
214.	Casos en que no se efectuará retención .....	956
214-A.	Dividendos por cartera accionaria .....	956
215.	Intereses que pueden considerarse otros ingresos .....	956

### **CAPÍTULO VII**

#### **DE LOS INGRESOS POR OBTENCIÓN DE PREMIOS**

216.	Casos de no retención en ingresos por premios .....	957
217.	Opción de no expedir constancia de ingreso y retención en entrega de premios.....	957

### **CAPÍTULO VIII**

#### **DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS**

218.	Otros Ingresos obtenidos por copropiedades o sociedad conyugal.....	957
219.	Acreditamiento del ISR retenido en honorarios, arrendamientos y otros ingresos, contra los pagos provisionales del capítulo respectivo .....	958
220.	Retención en pagos e beneficios provenientes de contratos de seguro de vida .....	958
221.	Opción para calcular el monto acumulable de intereses y ganancia cambiaria generados por inversiones en el extranjero .....	958
222.	Retención o pago provisional del 25 % de la ganancia acumulable en operaciones financieras derivadas de personas físicas .....	959

### **CAPÍTULO IX**

#### **DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES**

223.	Requisitos de la documentación comprobatoria.....	959
223-A.	Solicitud de liberación de obligaciones en poblaciones o zonas rurales, sin servicio bancario .....	959
224.	Requisitos para que los intereses de créditos hipotecarios sean deducibles .....	959

224-A.	Concepto de aportaciones a las cuentas de planes personales de retiro .....	960
225.	Créditos que se consideran hipotecarios .....	960
226.	Momento a partir del que se consideran deducibles los intereses reales pagados por créditos hipotecarios .....	960
227.	Información que deben contener los estados de cuenta o constancia anual entregada a deudores de créditos hipotecarios.....	961
228.	Límite de intereses reales a deducir .....	961
229.	Caso en que no se podrán deducir los intereses .....	961
230.	Intereses de un crédito hipotecario a varias personas.....	962
231.	Cálculo del interés real deducible de los créditos hipotecarios.....	962
231-A.	Opción de deducir las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias de retiro.....	963
231-B.	Aportaciones y retiros de la subcuenta de aportaciones voluntarias.....	964
232	Obligación de registrar las deducciones en contabilidad .....	965
233.	Casos en que aplica el plazo de 4 meses entre fecha de comprobante y cobro del cheque .....	965
234.	Aplicación análoga de las reglas de sociedades mercantiles para efectos de deducibilidad de impuestos .....	965
235.	Reparaciones y adaptaciones depreciables.....	965
236.	Opción para la utilización de porcentos de deducción inferiores .....	965
237.	Suspensión de la deducción del monto de las inversiones.....	966

## CAPÍTULO X

### DE LA DECLARACIÓN ANUAL

238.	Facultad de las personas físicas de presentar su declaración anual.....	966
238-A.	Personas físicas que obtuvieron ingresos únicamente por enajenación de casa habitación, herencias o legados .....	966
238-B.	Opción para personas físicas que obtuvieron ingresos por viáticos.....	967
239.	Reglas en caso de fallecimiento .....	967
240.	Conceptos que se incluyen en honorarios médicos y gastos hospitalarios .....	967
241.	Gastos para cubrir funerales a futuro,.....	968
242.	Reglas aplicables a donativos.....	968



242-A.	Primas de seguros médicos que se consideran deducibles .....	968
243.	Gastos por servicio de transporte escolar considerados como deducción personal.....	969
244.	Requisitos de los comprobantes de deducciones personales.....	969
245.	Deducciones personales para funcionarios o trabajadores del estado que permanezcan en el extranjero .....	969
246.	Constancia de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas .....	969

### TÍTULO V

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

247.	ISR por pago en especie de operaciones financieras derivadas realizadas por residentes en el extranjero .....	969
248.	Exención a ingresos percibidos por fondos de inversión registrados.....	970
249.	Opciones de pago de gravamen por parte de personas físicas residentes en el extranjero .....	970
250.	Consideración de ingresos por salarios y demás prestaciones por actividades en territorio nacional para determinación del monto de los ingresos .....	971
251.	Cálculo de los 183 días de estancia de un prestador de servicios extranjero en territorio nacional .....	971
252.	Acreditación de la duración de la prestación del servicio personal subordinado en territorio nacional cuando éste se realiza en instalaciones de la persona residente en México .....	971
253.	Requisitos de los comprobantes de ingresos por honorarios expedidos por extranjeros. ....	972
254.	Requisitos de los comprobantes de arrendamientos pagados a residentes en el extranjero.....	972
255.	Casos en los que no se consideran ingresos de extranjeros la venta de paquetes turísticos .....	973
256.	Enajenación de inmuebles en parcialidades .....	973
257.	Requisitos para que los títulos valor colocados en el extranjero sean del gran público inversionista.....	974
258.	Opción de no presentar dictamen en enajenación de títulos que representen propiedad de bienes exenta.....	974
259.	Fecha límite para designación de representante en el país.....	974

260.	Enajenación de acciones entre partes relacionadas.....	975
261.	Reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un grupo.....	975
261.	Requisitos para obtener autorización.....	975
263.	Requisitos del dictamen en enajenación de acciones.....	976
263-A.	Documentación que se debe presentar para acreditar que las acciones objeto de la autorización de diferimiento no han salido del grupo .....	976
264.	Enajenación de acciones como consecuencia de la liquidación en especie de operaciones financieras .....	977
265.	Cuenta de remesas de establecimientos permanentes de personas morales extranjeras.....	977
266.	Requisitos adicionales del aviso que presente el custodio para quedar liberado de pago del impuesto .....	977
267.	Operaciones financieras derivadas de deuda.....	978
268.	Ingresos derivados del desarrollo de actividades artísticas en territorio nacional .....	978
269.	Enajenación de acciones emitidas por una sociedad residente en México.....	979

#### TÍTULO VI

#### DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

270.	Inversiones indirectas en TERRIFIS .....	979
270-A.	Opción para determinar ingresos sujetos y no sujetos a regímenes fiscales preferentes .....	979
271.	Inversiones en TERRIFIS con sede de dirección efectiva en México.....	979
272.	Disminución del resultado fiscal cuando se cubra el ISR en un país distinto, por parte de la entidad, sociedad o fideicomiso.....	980
273.	Determinación de la proporción de los ingresos acumulables obtenidos de fideicomisos en TERRIFIS .....	980
274.	Requisitos de las deducciones de las sociedades ubicadas en TERRIFIS .....	980
275.	Opción de no acompañar los estados de cuenta a la declaración informativa .....	982
276.	Procedimiento para determinar el rango de precios en operaciones comparables.....	982
277.	Crédito fiscal para maquiladoras.....	984

**TÍTULO VII**  
**DE LOS ESTÍMULOS FISCALES**

278.	Reglas para que los depósitos sean considerados como inversión en cuentas personales especiales para el ahorro .....	987
279.	Contratos de seguros cuyas primas son deducibles para la declaración anual de personas físicas.....	988
280.	Estímulo fiscal por aportaciones a cuenta individual del SAR .....	989
281.	Opción para la obtención de constancia de industria limpia .....	989
282.	Inversiones en la actividad del autotransporte Público Federal de carga o de pasajeros .....	990
283.	Determinación del ingreso acumulable por la enajenación de terrenos por desarrolladores inmobiliarios .....	990
284.	Información que debe asentarse en la escritura pública en la que conste la adquisición de los terrenos.....	990
	ARTÍCULOS TRANSITORIOS .....	990

## REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

#### CAPÍTULO ÚNICO

##### REFERENCIAS A LA LEY

**ARTÍCULO 1o.** Cuando en este Reglamento se haga referencia a la Ley, se entenderá que se trata de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Cuando se refiera al impuesto, será el que dicha Ley establece, cuando se aluda a la Secretaría, será a la de Hacienda y Crédito Público y cuando se mencione al SAT, será el Servicio de Administración Tributaria.

##### PRESENTACIÓN DE AVISOS

**ARTÍCULO 2o.** Cuando en la Ley o en este Reglamento se señale la obligación de presentar avisos ante las autoridades fiscales, éstos deberán presentarse ante las autoridades, plazos y formas que correspondan en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación o de las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

##### IDENTIFICACIÓN DEL PERCEPTOR DE INTERESES

**ARTÍCULO 3o.** Cuando en la Ley, se señale la obligación de los integrantes del sistema financiero de proporcionar información a las autoridades fiscales relativa a intereses por ellos pagados, deberán identificar a los contribuyentes que perciban los intereses por su Clave en el Registro Federal de Contribuyentes. En el caso de que el perceptor de los intereses sea persona física, ésta la podrán identificar por la Clave Única de Registro de Población.

##### CONCEPTO DE AUTOMÓVIL

**ARTÍCULO 3o.-A.** Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, se entenderá por automóvil aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor.

No se considerarán comprendidas en la definición anterior las motocicletas, ya sea de dos a cuatro ruedas.

##### DEFINICIÓN DE CONSTRUCCIÓN DE OBRAS

**ARTÍCULO 4o.** Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 2o. sexto y séptimo párrafos y 201 de la Ley, el término construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.

El cómputo de días de duración de los servicios a que se refiere el sexto y séptimo párrafos del artículo 2o. mencionado, se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.

En los casos en los que por la naturaleza de los servicios se considere que la duración de los mismos excederá de 183 días naturales en un periodo de doce meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el Título II o Título IV, Capítulo II de la Ley, según corresponda, desde el inicio de sus actividades.

### **CONTRATOS DE MAQUILA DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 4o.-A.** Para los efectos del artículo 2o. de la Ley, lo dispuesto en su penúltimo párrafo será únicamente aplicable en los contratos de maquila de residentes en el extranjero de países con los cuales las disposiciones del tratado para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta y, en su caso, en los lineamientos establecidos en los acuerdos de procedimiento mutuo, celebrados por las autoridades competentes al amparo del tratado correspondiente, establezcan que los residentes en el extranjero no tienen un establecimiento permanente en el país por las actividades de maquila que hagan residentes en México.

### **CUALES NO SON ACTIVIDADES PREVIAS O AUXILIARES**

**ARTÍCULO 5o.** Para los efectos de la fracción IV del artículo 3o. de la Ley, se considera que no son 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. No se considerarán actividades auxiliares las de dirección.

### **MEDIOS PARA ACREDITAR LA RESIDENCIA FISCAL**

**ARTÍCULO 6o.** Para los efectos del artículo 5o. de la Ley, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante las certificaciones de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto.

En el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la certificación en la que conste que presentaron su declaración del impuesto por el penúltimo ejercicio.

Las certificaciones a que se refiere este artículo deberán estar expedidas por la autoridad fiscal del país de que se trate y tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expidan.

### **DETERMINACIÓN DEL MONTO MÁXIMO DEL IMPUESTO ACREDITABLE DE PERSONAS FÍSICAS**

**ARTÍCULO 7o.** Cuando un residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6o. de la Ley, en los términos señalados en la misma, únicamente por aquellos ingresos que hayan sido sujetos a retención.

La parte del impuesto pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible conforme a lo previsto por el artículo 32, fracción I de la Ley.

**ACREDITAMIENTO DE ISR DE INGRESOS POR DIVIDENDOS PROVENIENTES DE ACCIONES EMITIDAS EN EL EXTRANJERO QUE COTICEN EN LA BOLSA MEXICANA DE VALORES**

**ARTÍCULO 8o.** Para que los residentes en México, que perciban ingresos por dividendos provenientes de acciones emitidas en el extranjero que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores, puedan acreditar en los términos del artículo 6o. de la Ley, el impuesto retenido por el depositario de las acciones, aun cuando éste resida en el extranjero, se considerará suficiente si este último emite una constancia individualizada de dicha retención en la cual informe al Instituto para el Depósito de Valores (Indeval) los datos que identifiquen al contribuyente, incluyendo el nombre y la clave del Registro Federal de Contribuyentes, según hayan sido suministrados a la autoridad fiscal del país extranjero por medio del depositario, los ingresos percibidos y las retenciones efectuadas, en los mismos términos señalados en la constancia de percepciones y retenciones. La constancia emitida por el depositario en el extranjero no requerirá de la firma autógrafa del representante legal del pagador del dividendo ni el nombre del representante legal del depositario.

**CALCULO DE FACTORES DE AJUSTE, DE ACTUALIZACIÓN Y COEFICIENTE DE UTILIDAD**

**ARTÍCULO 9o.** Se calculará hasta el diezmilésimo el coeficiente de utilidad a que se refiere la fracción I del artículo 14 de la Ley.

**TIPO DE CAMBIO A UTILIZAR POR LAS CASAS DE CAMBIO, EN LA DETERMINACIÓN DE PERDIDAS CAMBIARIAS**

**ARTÍCULO 10.** Para los efectos del artículo 9o., sexto párrafo de la Ley, las casas de cambio y centros cambiarios, para determinar las pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, podrán utilizar el tipo de cambio promedio de sus operaciones del día, calculado como sigue:

- I. Se sumarán los tipos de cambio promedios ponderados de venta y de compra y el resultado obtenido se dividirá entre dos.
- II. El tipo de cambio promedio ponderado de venta será el que resulte de dividir el ingreso total en pesos por venta de divisas del día entre el número de divisas vendidas en el mismo día.
- III. El tipo de cambio promedio ponderado de compra será el que resulte de dividir el total de las erogaciones en pesos por la compra de divisas efectuadas en el día entre el número de divisas compradas en el mismo día.

En el caso de que únicamente se hubieran realizado operaciones de venta de divisas durante el día, el tipo de cambio promedio de las operaciones será el resultado de la fracción II de este artículo. Cuando únicamente se hubieran realizado operaciones de compra de divisas durante el día, el tipo de cambio promedio de sus operaciones será el resultado de la fracción III anterior.

Asimismo, en el caso de que no existan operaciones de compraventa de alguna divisa, pero se tengan que determinar las pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación en su valor, las casas de cambio deberán usar el tipo de cambio que publique el Banco de México a que se refiere el artículo 9o. de la Ley, en el caso de

dólares de los Estados Unidos de América; tratándose de divisas distintas del dólar de los Estados Unidos de América, deberán usar la tabla de equivalencias de las monedas con el dólar de los Estados Unidos de América elaborada por el Banco de México, publicada en el **Diario Oficial de Federación** en la primera semana del mes inmediato siguiente al día en el que se sufra la pérdida.

### **GANANCIA O PERDIDA EN ENAJENACIÓN DE TÍTULOS VALOR QUE SE CONSIDERA INTERÉS**

**ARTÍCULO 11.** En los casos de enajenación, amortización o redención, de bonos, obligaciones o cualquier título valor, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista o constituyan deuda pública, la pérdida que sufra el contribuyente y que se considerará interés devengado a cargo, en los términos de la fracción IX del artículo 29 de la Ley, será la diferencia entre el costo de adquisición y el monto de la enajenación, amortización o redención, cuando el primero sea mayor.

En los casos de enajenación, amortización o redención, de bonos, obligaciones o cualquier título valor, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista o constituyan deuda pública, en los que el total o parte de los intereses se conocen hasta que se enajena, se amortiza o se redima el título valor, la ganancia que en los términos del artículo 9o. de la Ley se considera interés, será la que resulte de restar al monto de la enajenación, amortización o redención, el costo de adquisición adicionado de los intereses devengados, ya acumulados y no cobrados, provenientes del bono, obligación o título valor de que se trate.

Cuando el costo de adquisición a que se refiere el párrafo anterior, adicionado de los intereses devengados, ya acumulados y no cobrados, sea mayor que el monto de la enajenación, amortización o redención del bono, obligación o título valor, la diferencia será la pérdida que sufra el contribuyente y que se considerará interés devengado a cargo, en los términos de la fracción IX del artículo 29 de la Ley.

## **TÍTULO II**

### **DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES**

#### **OPCIÓN DE NO INCLUIR EN PAGOS PROVISIONALES LOS INGRESOS DEL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 12.** Para los efectos del artículo 15 de la Ley, los contribuyentes para determinar sus pagos provisionales, podrán no considerar los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero cuando por los mismos se hubiere pagado el impuesto en el país donde se encuentre ubicada la fuente de riqueza, aun cuando no sean atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero.

#### **PTU PAGADA MAYOR A LA UTILIDAD FISCAL**

**ARTÍCULO 12-A.** Para los efectos del artículo 10, fracción I de la Ley, cuando la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio antes de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la diferencia se considerará pérdida fiscal del mismo en los términos del artículo 61 de la Ley.

## **SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN PARA DISMINUIR EL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES**

**ARTÍCULO 12-B.** Para los efectos del artículo 15, fracción II de la Ley, la solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio que corresponda, se presentará a la autoridad fiscal un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero del pago provisional que se solicite disminuir. 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.

### **CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS**

#### **OPCIÓN PARA CONTRIBUYENTES QUE PROPORCIONEN EL SERVICIO TURÍSTICO DE TIEMPO COMPARTIDO**

**ARTÍCULO 13.** Para los efectos del artículo 18, fracciones I y II de la Ley, 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, podrán acumular los ingresos y pagar el impuesto considerando únicamente las contraprestaciones que sean exigibles, las que se consignen en los comprobantes que se expidan o las que efectivamente se cobren en el periodo de que se trate, lo que suceda primero, siempre que ejerzan esta opción respecto de la totalidad de los contratos celebrados y las contraprestaciones derivadas de los mismos.

La opción prevista en este artículo será aplicable, siempre y cuando previamente el contrato respectivo sea registrado ante la Procuraduría Federal del Consumidor, de conformidad con la Ley Federal de Protección al Consumidor.

#### **REQUISITOS PARA CAMBIAR EL SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE INGRESOS EN ENAJENACIONES A PLAZOS O EN CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.**

**ARTÍCULO 14.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 18, fracción III, tercer párrafo de la Ley, el contribuyente podrá cambiar la opción a que se refiere dicho párrafo por una sola vez, antes de que transcurran cinco años como mínimo desde el último cambio, siempre que se encuentre en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Cuando fusione a otra sociedad.
- II. Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social del contribuyente.
- III. La sociedad que obtenga el carácter de controlada en los términos del artículo 66 de la Ley, en el ejercicio siguiente a aquel en que la sociedad controladora cuente con la autorización a que se refiere el artículo 65 de la misma Ley, o bien, cuando se incorpore o desincorpore como sociedad controlada en los términos de los artículos 70 y 71 de dicha Ley.
- IV. Cuando se escinda la sociedad.



## **CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE**

**ARTÍCULO 15.** Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble que tengan por objeto la demolición, proyección, inspección o supervisión de obra, podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley. Dicha opción se deberá aplicar para todos los contratos de referencia que celebren en el ejercicio.

### **AVANCE MENSUAL EN EJECUCIÓN DE OBRA**

**ARTÍCULO 16.** Los contribuyentes que celebren contratos de obra, en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, en los casos en que no estén obligados a presentar estimaciones por obra ejecutada o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, para los efectos del artículo 19 de la Ley, podrán considerar como ingreso acumulable el avance mensual en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra.

La opción prevista en este artículo sólo se podrá ejercer comprendiendo la totalidad de las obras a que se refiere el párrafo anterior, que en el ejercicio ejecute o fabrique el contribuyente.

### **OPCIÓN DE ACUMULACIÓN DE INGRESOS EN FABRICACIÓN DE BIENES DE ACTIVO FIJO.**

**ARTÍCULO 17.** Los contribuyentes que se dediquen a la fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, podrán acumular los ingresos provenientes de los contratos de suministro de dichos bienes en la fecha en que los perciban en efectivo o cuando las estimaciones sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro o se efectúen entregas parciales pactadas en el contrato, siempre que en este último caso no se realicen estimaciones de avance, lo que ocurra primero.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, estarán a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 19 de la Ley.

### **MOMENTO DE APROBACIÓN DE UNA ESTIMACIÓN**

**ARTÍCULO 18.** Para los efectos del artículo 19 de la Ley, se considera autorizada o aprobada 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 dicha estimación.

### **DEPÓSITOS RECIBIDOS POR EL ARRENDADOR**

**ARTÍCULO 18-A.** Para los efectos de lo establecido en los artículos 17 y 141 de la Ley, no se considerarán ingresos acumulables los depósitos recibidos por el arrendador, cuando éstos tengan como finalidad exclusiva garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato de arrendamiento y sean devueltos al finalizar el contrato.

Cuando los depósitos se apliquen al cumplimiento de cualquier obligación derivada del contrato de arrendamiento, el monto aplicado será considerado como ingreso acumulable para el arrendador en el mes en que se apliquen.

## **DETERMINACIÓN DE LA PERDIDA EN ENAJENACIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 19.** Para los efectos del artículo 21 de la Ley, cuando el monto original de la inversión actualizado sea mayor que el ingreso obtenido por la enajenación de los bienes a que se refiere dicho artículo, la diferencia será la pérdida que los contribuyentes podrán deducir en los términos de la propia Ley.

## **OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS READQUIRIDAS POR EL EMISOR DE LOS TÍTULOS**

**ARTÍCULO 20.** En las operaciones financieras derivadas en las que el emisor de los títulos en los que consten los derechos u obligaciones de esas operaciones, los readquiera con anterioridad a su vencimiento, se considera como ingreso acumulable o como deducción autorizada, o bien, como ganancia o pérdida, según corresponda, la diferencia entre el precio en el que los readquiera y la cantidad que percibió por colocar o por enajenar dichos títulos, actualizada por el periodo transcurrido entre el mes en el que la percibió y aquel en el que se readquieran los títulos. Para los efectos de este artículo, el emisor considerará como primeramente adquiridos los títulos que primero se colocaron o se enajenaron.

## **OPCIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL MONTO ORIGINAL AJUSTADO DE LAS ACCIONES**

**ARTÍCULO 21.** Para determinar el monto original ajustado de las acciones en los términos del artículo 24 de la Ley, los contribuyentes podrán adicionar al costo comprobado de adquisición, el monto de la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de la citada Ley, que la persona moral emisora de las acciones hubiera determinado en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate, y que dicha persona moral disminuyó del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta generado durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene.

## **COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN**

**ARTÍCULO 22.** Para los efectos del artículo 24 de la Ley, cuando se esté en el supuesto de que 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 cuarto párrafo del artículo 88 de dicha Ley y de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, señalados en el inciso b) de la fracción II del artículo 24 del citado ordenamiento, 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 la fracción III del artículo 24 señalado, por la diferencia que se determine conforme a este párrafo, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

- I. Cuando la diferencia determinada sea menor que el costo comprobado de adquisición, se considerará como monto original ajustado de las acciones a que se refiere el artículo 24, fracción I del ordenamiento citado, la cantidad que resulte de restar al costo comprobado de adquisición actualizado, la diferencia determinada en los términos del primer párrafo de este artículo.

- II. Cuando la diferencia determinada exceda del costo comprobado de adquisición, las acciones que se enajenan no tendrán costo promedio por acción y dicho excedente, considerado por acción, actualizado, se deberá disminuir del costo promedio por acción que se determine en la enajenación inmediata siguiente o siguientes, en los términos señalados en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 24 de la Ley. Dicho excedente se actualizará desde el mes de la enajenación y hasta el mes en que se disminuya.

### **COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN QUE SE DISTRIBUIRÁ ENTRE LAS ACCIONES DE LAS SOCIEDADES ESCINDENTE Y ESCINDIDAS**

**ARTÍCULO 22-A.** Para los efectos del artículo 25, segundo párrafo de la Ley, el costo promedio por acción que se distribuirá entre las acciones de 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.

### **INFORMACIÓN QUE DEBERÁ CONSTAR EN EL ACTA DE ASAMBLEA QUE LEVANTE LA SOCIEDAD EMISORA DE LAS ACCIONES**

**ARTÍCULO 23.** Para los efectos de la fracción IV del artículo 26 de la Ley, la información que deberá constar en el acta de asamblea que levante la sociedad emisora de las acciones que recibe el solicitante con motivo de la suscripción y pago de capital, será la siguiente:

- I. Número de las acciones de las cuales era propietario el solicitante, señalando 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.
- II. Número de las acciones adquiridas por el solicitante por la enajenación de las acciones de las cuales era propietario.
- III. 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 24 y 25 de la Ley.

Para los 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 la fracción I de este artículo, entre el número de acciones recibidas, considerándose 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.

## **ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS BASE PARA ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN REESTRUCTURACIÓN DE SOCIEDADES**

**ARTÍCULO 23-A.** Para los efectos del artículo 26, fracción III de la Ley, los estados financieros consolidados a que se refiere dicho precepto, serán aquellos que se elaboraren de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o las normas de información financiera, considerando los efectos de la reestructuración.

## **SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN DE REESTRUCTURACIONES DE SOCIEDADES CONSTITUIDAS EN MÉXICO**

**ARTÍCULO 24.** Los contribuyentes que realicen reestructuraciones de sociedades constituidas en México, pertenecientes a un mismo grupo, en los términos del artículo 26 de la Ley, deberán presentar la solicitud de autorización a que se refiere dicho precepto ante la autoridad fiscal competente, previamente a que se lleve a cabo la reestructuración correspondiente.

### **CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES**

#### **SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL**

#### **DEDUCCIÓN DE GASTOS COMUNES EROGADOS EN INMUEBLES SUJETOS AL RÉGIMEN DE CONDOMINIO**

**ARTÍCULO 25.** Los contribuyentes que paguen el impuesto a su cargo en los términos del Título II de la Ley, que para la realización de las actividades por las que paguen dicho impuesto utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, podrán deducir la parte proporcional que les corresponda de los gastos comunes que se hubieren realizado en relación con el inmueble, siempre que además de los requisitos que establece la Ley, se cumpla con lo siguiente:

- I. Que los gastos de conservación y mantenimiento sean realizados en nombre y representación de la asamblea general de condóminos por un administrador que cuente con facultades para actuar con el carácter mencionado, otorgado por dicha asamblea.
- II. Que el pago de las cuotas de conservación y mantenimiento las realicen los condóminos mediante depósito en la cuenta bancaria que haya constituido la asamblea general de condóminos para tal efecto.
- III. Que los comprobantes que amparen los gastos comunes de conservación y mantenimiento estén a nombre de la asamblea general de condóminos o del administrador.
- IV. Que el administrador recabe los comprobantes relativos a los gastos comunes, que reúnan los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y entregue a cada condómino una constancia por periodos mensuales en la que se especifique:
  - a) Los números correspondientes a los comprobantes mencionados y el concepto que ampara cada comprobante, el monto total de dichos comprobantes y el impuesto al valor agregado respectivo.

- b) La parte proporcional que corresponde al condómino de que se trate, del gasto total, conforme al por ciento de indiviso que represente cada unidad de propiedad exclusiva en el condominio de que se trate. No se considerará en el total del gasto, el impuesto al valor agregado que se hubiere causado sobre dicho gasto, excepto cuando el contribuyente por la actividad que realice en el inmueble, se encuentre exento del pago del impuesto al valor agregado.

Igualmente, el administrador deberá entregar a cada condómino una copia de los comprobantes.

- V. En el caso de que el administrador reciba contraprestaciones por sus servicios de administración, deberá expedir un comprobante que reúna los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, a nombre de la asamblea general de condóminos, el cual servirá de base para elaborar las constancias en los términos establecidos en la fracción IV de este artículo.
- VI. La documentación y registros contables deberán conservarse por la asamblea de condóminos o, en su defecto, por los condóminos que opten por deducir los gastos comunes en los términos del presente artículo.

No se podrá optar por efectuar la deducción de los gastos comunes en los términos del presente artículo, cuando las personas que presten los servicios de administración carezcan de facultades para actuar en nombre y representación de la asamblea general de condóminos.

## **REGLAS PARA DEVOLUCIONES O DESCUENTOS REALIZADOS DESPUÉS DEL SEGUNDO MES DEL CIERRE DEL EJERCICIO**

**ARTÍCULO 26.** Tratándose de devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen con posterioridad al segundo mes del cierre del ejercicio en el cual se acumuló el ingreso o se efectuó la deducción por adquisiciones, los contribuyentes podrán:

- I. Restar para los efectos de la fracción I del artículo 29 de la Ley, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, de los ingresos acumulados en el ejercicio en el que se efectúen, en lugar de hacerlo en el ejercicio en el que se acumuló el ingreso del cual derivan.
- II. Restar para los efectos de la fracción II del artículo 29 de la Ley, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones referidas a sus adquisiciones, de las deducciones autorizadas del ejercicio en que aquéllas se lleven a cabo, en lugar de hacerlo en el ejercicio en que se efectuó la deducción de la cual derivan. La opción prevista en esta fracción, sólo se podrá ejercer cuando:
  - a) El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, en caso de aplicarse en el ejercicio en que se efectuó la adquisición, no modifique en más de un 10% el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14 de la Ley, que se esté

utilizando para calcular los pagos provisionales del ejercicio en que se efectúe la devolución, el descuento o bonificación, o

- b) El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen, de aplicarse en el ejercicio en que se realizaron las adquisiciones, no tenga como consecuencia determinar utilidad fiscal en lugar de la pérdida fiscal determinada.

En el caso de descuentos o bonificaciones que se otorguen al contribuyente por pronto pago o por alcanzar volúmenes de compra previamente fijados por el proveedor, se podrá ejercer la opción, no obstante que no se realicen los supuestos previstos en los incisos a) y b) que anteceden.

## **DEROGADO**

### **ARTÍCULO 27. (Se Deroga).**

## **DEDUCCIÓN DE CUOTAS DE PEAJE**

**ARTÍCULO 28.** Para los efectos del artículo 29, fracción III de la Ley, para que los contribuyentes puedan deducir las cuotas de peaje pagadas en carreteras que cuenten con sistemas de identificación automática vehicular o sistemas electrónicos de pago, deberán amparar el gasto con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación automática vehicular o de los sistemas electrónicos de pago.

## **OPCIÓN DE ESTIMACIÓN DE DEDUCCIONES PARA AEROLÍNEAS**

**ARTÍCULO 29.** Para los efectos del artículo 29, fracción III de la Ley, los contribuyentes dedicados al transporte aéreo de pasajeros, podrán deducir 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 los gastos estimados deducidos en el ejercicio, exceden de un 2% a los efectivamente erogados, ambos actualizados, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan 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 la opción a que se refiere este artículo deberán acumular a sus ingresos del ejercicio el monto de los gastos estimados y deducidos en el ejercicio inmediato anterior.

## **PAGO DE PENSIONES O JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 30.** Las pensiones o jubilaciones que podrán deducirse en los términos de la fracción VII del artículo 29 de la Ley, serán aquellas que se otorguen en forma de rentas vitalicias adicionales a las del Instituto Mexicano del Seguro Social, pudiéndose pactar rentas garantizadas siempre que no se otorguen anticipos sobre la pensión ni se entreguen al trabajador las reservas constituidas por la empresa. Sin embargo, cuando los trabajadores manifiesten expresamente su conformidad, la renta vitalicia podrá convertirse en cualquier forma opcional de pago establecida en el plan, siempre que no exceda del valor actuarial de la misma.

Cuando se hubiera transferido el valor actuarial correspondiente al fondo de pensiones del trabajador se computará el tiempo de servicio en otras empresas. En ningún caso dichas transferencias se considerarán aportaciones deducibles para los efectos del impuesto.

### **REQUISITOS ADICIONALES PARA LA DEDUCCIÓN DE FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL**

**ARTÍCULO 30-A.** Para los efectos de los artículos 29, fracción VII, 31, fracción XII y 33, de la Ley, las reservas de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social, además de cumplir con los requisitos previstos en dichas disposiciones deberán observar lo siguiente:

- I. Que contemplen la opción para el trabajador de elegir su incorporación al plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate. En el caso de que el trabajador decida incorporarse a dicho plan, el empleador deberá obtener por escrito la manifestación respectiva.
- II. Que la suma de las aportaciones patronales que se efectúen a favor de cada trabajador y las aportaciones de los propios trabajadores, no excedan del 12.5% del salario anual declarado para los efectos del impuesto, sin incluir las prestaciones exentas ni los ingresos que la Ley asimila a salarios.
- III. Que los términos y condiciones del plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, tengan una vigencia mínima de doce meses, contados a partir de la fecha de la última modificación a dichos términos y condiciones.
- IV. Que el plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, sea administrado por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadoras de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras integrales de acciones de sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito.

Se considera que no se dispone de los bienes o rendimientos de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal a que se refiere el presente artículo, cuando los bienes, valores o efectivo que constituyen dichos fondos sean transferidos para su manejo en los términos del artículo 65 de este Reglamento.

### **CUANDO SE CONSIDERA QUE NO SE DISPONE DE LOS BIENES, VALORES O DE LOS RENDIMIENTOS DE LA RESERVA DE LOS FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL**

**ARTÍCULO 30-B.** Para los efectos de la fracción VI del artículo 33 de la Ley, se considera que no se dispone de los bienes, valores o de los rendimientos de la reserva de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal, en el caso de que un trabajador termine su relación laboral antes de estar en alguno de los supuestos de jubilación o pensión del plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, y las aportaciones efectuadas por el empleador de dicho trabajador y sus rendimientos acumulados no se puedan transferir a otro plan de pensiones o jubilaciones complementario a los que establece la Ley del Seguro Social, constituido por la empresa a la que el trabajador fuere a prestar sus servicios. En

este caso, el monto de las aportaciones acumuladas efectuadas por el empleador y sus rendimientos, deberá ser transferido por el empleador a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro a que se refiere el artículo 74 de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, o bien, deberá depositarse en alguna de las cuentas de planes personales de retiro a que se refiere la fracción V del artículo 176 de la Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, los recursos que se entreguen al trabajador antes de que se den los supuestos que se señalan en el segundo párrafo de la fracción V del artículo 176 de la Ley, se considerarán ingresos acumulables para éste.

### **REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD DE LOS DONATIVOS**

**ARTÍCULO 31.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 31 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 de Internet, 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 efectúen o deban de efectuar la Federación, Entidades Federativas o Municipios, podrán obtener la autorización para recibir donativos deducibles. Dichas asociaciones, sociedades civiles o instituciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 96 de la Ley, para obtener la referida autorización.

### **DONATIVOS AL GOBIERNO**

**ARTÍCULO 32.** Los monumentos artísticos o históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, donados a la Federación, al Distrito Federal, a los Estados, a los Municipios o a sus respectivos organismos públicos descentralizados, también se considerarán dentro de los donativos previstos en la fracción I del artículo 31 de la Ley.

### **MONTO DEL DONATIVO EN ESPECIE**

**ARTÍCULO 33.** Para los efectos de la fracción I del artículo 31 de la Ley, cuando los bienes donados sean aquellos a que se refieren los artículos 21 o 24 de la Ley, se considerará como monto del donativo el monto original de la inversión actualizado o el costo promedio por acción del bien donado, según corresponda, calculado en los términos de los artículos citados.

Tratándose de bienes que hayan sido deducidos en los términos de la fracción II del artículo 29 de la Ley, el donativo no será deducible.

En el caso de bienes de activo fijo, se considerará como monto del donativo la parte del monto original de la inversión actualizado no deducido en los términos de los artículos 37 o 221, fracción III de la Ley, según corresponda.



Tratándose de bienes muebles distintos de los señalados en los párrafos anteriores, se considerará como monto del donativo el que resulte de actualizar la cantidad que se haya pagado para adquirir el bien por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió y hasta el mes en el que se efectúe la donación.

### **GASTOS NO DEDUCIBLES PARA CASAS DE BOLSA**

**ARTÍCULO 34.** Para los efectos de la fracción I del artículo 31 de la Ley, no se consideran estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial de las casas de bolsa, los pagos que éstas hagan para cubrir quebrantos que deriven de operaciones con títulos de crédito emitidos por otra sociedad.

### **REGLAS PARA PAGOS CON CHEQUE NOMINATIVO EN CASO DE TARJETAS DE CRÉDITO O PAGOS A TRAVÉS DE UN TERCERO.**

**ARTÍCULO 35.** Cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero, excepto tratándose de contribuciones, viáticos o gastos de viaje, deberá expedir cheques nominativos a favor de éste o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, y cuando dicho tercero realice pagos por cuenta del contribuyente, éstos deberán estar amparados con documentación que reúna los requisitos del artículo 31, fracción III de la Ley.

### **AUTORIZACIÓN DE QUEDAR LIBERADO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR CON CHEQUE NOMINATIVO**

**ARTÍCULO 35-A.** Para los efectos del artículo 31, fracción III de la Ley, las autoridades fiscales resolverán las solicitudes de autorización para liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, de conformidad con lo siguiente:

- I. Se apreciarán las circunstancias de cada caso considerando, entre otros, los siguientes parámetros:
  - a) El que los pagos efectuados a proveedores se realicen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.
  - b) El grado de aislamiento del proveedor respecto de los lugares en los que hubiera servicios bancarios, así como la regularidad con que visita o puede visitar los citados lugares y los medios o infraestructura de transporte disponibles para realizar dichas visitas.

Para ello, el contribuyente deberá aportar los elementos de prueba conducentes.
- II. La vigencia de las autorizaciones se circunscribirá al ejercicio fiscal de su emisión y las autorizaciones serán revisadas anualmente considerando, entre otros, los siguientes aspectos:
  - a) El desarrollo de los medios o de la infraestructura del transporte.
  - b) El grado de acceso a los servicios bancarios en la población o zonas rurales de que se trate.

- c) Los cambios en las circunstancias que hubieren motivado la emisión de la autorización.

### **CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE REGISTRAR EN CONTABILIDAD**

**ARTÍCULO 36.** Para los efectos de la fracción IV del artículo 31 de la Ley, se entenderá que se cumple con el requisito de que las deducciones estén debidamente registradas en contabilidad inclusive cuando se lleven en cuentas de orden.

### **DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CUANDO EL IVA CAUSADO ES DEL 0 %**

**ARTÍCULO 37. (Se deroga).**

### **DETERMINACIÓN DEL MONTO DEDUCIBLE DE INTERESES PAGADOS**

**ARTÍCULO 38.** El monto de los intereses deducibles a que se refiere la fracción VIII del artículo 31 de la Ley, se determinará conforme a las siguientes reglas:

- I. Se obtendrá la tasa mensual promedio, de cada tipo de moneda en que se hayan concertado los créditos, dividiendo los intereses devengados en el mes entre el total de capitales tomados en préstamo por el contribuyente en ese periodo. La tasa mensual promedio del ejercicio por cada tipo de moneda se obtendrá sumando las tasas mensuales promedio y dividiendo el resultado entre el número de meses comprendidos en dicho ejercicio.
- II. Se precisará la tasa mensual de interés más baja por cada tipo de moneda pactada por la empresa en los préstamos que la misma otorgó durante el ejercicio.
- III. Se restará de la tasa mensual promedio del ejercicio por cada tipo de moneda obtenida conforme a la fracción I de este artículo, la tasa precisada en la fracción II y la diferencia así determinada, se aplicará al saldo mensual promedio de los préstamos otorgados a terceros a tasas inferiores de las que resulten del cálculo de la fracción I; el resultado así obtenido se restará de la suma total de los intereses pagados por el contribuyente, para obtener el importe de la deducción por este concepto.

No se limitará la deducción de intereses en el caso de que la tasa de interés que se precisa en la fracción II resultare superior a la obtenida en los términos de la fracción I.

Cuando el contribuyente otorgue préstamos en determinada moneda y no hubiera obtenido créditos suficientes en la misma, considerará como tasa mensual de interés, pagada por las cantidades excedentes, la más baja que rija por operaciones interbancarias en el mercado de Londres (LIBOR) en la fecha en que se conceda el préstamo; dicha tasa deberá ser la correspondiente al tipo de moneda de que se trate y al plazo en que se hubiera otorgado el préstamo. Si la moneda fuere peso mexicano, se considerará como tasa la promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores equiparable a los certificados mencionados.

## **CASOS EN QUE APLICA EL PLAZO DE 4 MESES ENTRE FECHA DE COMPROBANTE Y COBRO DEL CHEQUE**

**ARTÍCULO 39.** Para los efectos del artículo 31, fracción IX, segundo párrafo de la Ley, 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 la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquel al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste 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.

## **OPCIÓN PARA DETERMINAR PROMEDIO ARITMÉTICO DE PRESTACIONES DE PREVISIÓN SOCIAL A FAVOR DE LOS TRABAJADORES SINDICALIZADOS Y NO SINDICALIZADOS**

**ARTÍCULO 40.** Para los efectos del cuarto párrafo de la fracción XII del artículo 31 de la Ley, los contribuyentes determinarán el promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado, dividiendo el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior, entre el número de dichos trabajadores correspondiente al mismo ejercicio.

## **OPCIÓN DE DEDUCIR LAS APORTACIONES ADICIONALES A LOS FONDOS DE PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 41.** Para los efectos del sexto párrafo de la fracción XII del artículo 31 de la Ley, los contribuyentes podrán deducir los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúen, cuando los beneficios de dichos seguros además de otorgarse a sus trabajadores, se otorguen en beneficio del cónyuge, de la persona con quien viva en concubinato o de ascendientes o descendientes en línea recta, de dichos trabajadores.

## **APORTACIONES A FONDOS DE AHORRO**

**ARTÍCULO 42.** Las aportaciones que efectúen los contribuyentes a fondos de ahorro, en los términos de la fracción XII del artículo 31 de la Ley, serán deducibles cuando se ajusten a los plazos y requisitos siguientes:

- I. Que el plan establezca que el trabajador pueda retirar las aportaciones de que se trata, únicamente al término de la relación de trabajo o una vez por año.
- II. Que el fondo se destine a otorgar préstamos a los trabajadores participantes y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, así como en títulos valor que se coloquen entre el gran público inversionista o en valores de renta fija que el SAT determine.

- III. Que en el caso de préstamos otorgados a trabajadores que tengan como garantía las aportaciones del fondo, dichos préstamos no excedan del monto que el trabajador tenga en el fondo, siempre que dichos préstamos sean otorgados una vez al año. Cuando se otorgue más de un préstamo al año, las aportaciones que se efectúen al fondo de ahorro serán deducibles, siempre que el último préstamo que se hubiera otorgado al mismo trabajador se haya pagado en su totalidad y siempre que haya transcurrido como mínimo seis meses desde que se cubrió la totalidad de dicho préstamo.

### **REGLAS ADICIONALES PARA GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL**

**ARTÍCULO 43.** Los gastos que se hagan por concepto de previsión social, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31, fracción XII de la Ley, deberán cumplir los siguientes requisitos:

- I. Que se efectúen en territorio nacional, excepto los relacionados con aquellos trabajadores que presten sus servicios en el extranjero, los cuales deberán estar relacionados con la obtención de los ingresos del contribuyente.
- II. 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 trabajador, 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.

### **OPCIÓN DE CONSIDERAR DEDUCIBLES LAS EROGACIONES POR PRESTACIONES DE PREVISIÓN SOCIAL A FAVOR DE TRABAJADORES DE CONFIANZA**

**ARTÍCULO 43-A.** Cuando las prestaciones de previsión social a que se refiere el artículo 31, fracción XII de la Ley excedan de los límites establecidos en el artículo citado, la prestación 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.

### **REQUISITOS PARA PRIMAS DE SEGUROS DE HOMBRE CLAVE**

**ARTÍCULO 44.** Los planes relativos a seguros de técnicos o dirigentes a que se refiere la fracción XIII del artículo 31 de la Ley, deberán ajustarse a lo siguiente:

- I. Los contratos de seguros serán temporales a un plazo no mayor de veinte años y de prima nivelada.
- II. El asegurado deberá tener relación de trabajo con la empresa, o ser socio industrial en el caso de sociedades de personas o en comandita por acciones.

- III. El contribuyente deberá reunir la calidad de contratante y beneficiario irrevocable.
- IV. En el caso de terminación del contrato de seguro, la póliza será rescatada y el contribuyente acumulará a sus ingresos el importe del rescate en el ejercicio en que esto ocurra.

### **PAGOS POR COMISIONES Y MEDIACIONES A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 45.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción XVIII de la Ley, por los pagos a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, los contribuyentes deberán probar que quienes perciban dichos pagos están, en su caso, registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presentan declaración periódica del impuesto en dicho país.

### **DEDUCCIÓN DE GASTOS DE SERVICIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES LOCALES Y MUNICIPALES**

**ARTÍCULO 46.** Para los efectos del artículo 31, fracción XIX, primer párrafo de la Ley, tratándose de gastos deducibles de servicios públicos o contribuciones locales y municipales, cuya documentación comprobatoria se expida con posterioridad a la fecha en la que se prestaron los servicios o se causaron las contribuciones, los mismos podrán deducirse en el ejercicio en el que efectivamente se obtuvieron o se causaron, aun cuando la fecha del comprobante respectivo sea posterior y siempre que se cuente con la documentación comprobatoria a más tardar el día en el que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio en el que se efectúe la deducción.

### **NO IMPOSICIÓN DE MULTAS POR CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO**

**ARTÍCULO 47.** Para los efectos de la fracción XIX del artículo 31 de la Ley, no se considerará incumplido el requisito que para las deducciones establece dicha fracción, cuando se cumpla espontáneamente en los términos del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, con las obligaciones establecidas en las fracciones V y VII del citado artículo 31, a más tardar en la fecha en la que se deba presentar la declaración del ejercicio, siempre y cuando, en su caso, se hubiesen pagado las cantidades enteradas extemporáneamente debidamente actualizadas y con los recargos respectivos.

### **INGRESOS POR DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS DE SOCIEDADES MERCANTILES.**

**ARTÍCULO 48.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 32, fracción II de la Ley, no se considerarán ingresos exentos los dividendos o utilidades percibidos de sociedades mercantiles, así como los que no se consideran ingresos de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley.

### **DEFINICIÓN DE VIÁTICOS Y REQUISITOS DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA**

**ARTÍCULO 49.** Para los efectos de la fracción V del artículo 32 de la Ley, se entenderá por establecimiento del contribuyente aquel en el que presta normalmente sus servicios la persona a favor de la cual se realice la erogación.

Tratándose del pago de viáticos o gastos de viaje que beneficien a personas que presten al contribuyente servicios personales subordinados o servicios profesionales por encargo de aquél, serán deducibles cuando dicha persona se desplace fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento de dicho contribuyente. En este caso, quien presta el servicio deberá proporcionar al contribuyente una relación de los gastos anexando los comprobantes respectivos, los cuales deberán reunir los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación.

Cuando los viáticos y gastos a que este artículo se refiere, beneficien a personas que presten al contribuyente servicios profesionales, los comprobantes deberán ser expedidos a nombre del propio contribuyente. Si benefician a personas que le prestan servicios personales subordinados, los comprobantes podrán ser expedidos a nombre de dichas personas, en cuyo caso y para los efectos de la fracción IX del artículo 20 de la Ley, se tendrá por cumplido el requisito de respaldar dichos gastos con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quién se efectuó el gasto.

### **DEDUCCIÓN DE GASTOS DE AUTOMÓVIL TOMANDO COMO REFERENCIA EL KILOMETRAJE**

**ARTÍCULO 50.** Para los efectos del artículo 32, fracción V de la Ley, los contribuyentes podrán deducir los gastos erogados por concepto de gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones, cuando se efectúen con motivo del uso del automóvil propiedad de una persona que preste servicios personales subordinados al contribuyente y sean consecuencia de un viaje realizado para desempeñar actividades propias del contribuyente.

La deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder de 93 centavos M.N., por kilómetro recorrido por el automóvil, sin que dicho kilometraje pueda ser superior a veinticinco mil kilómetros recorridos en el ejercicio y además se reúnan los demás requisitos que para las deducciones establecen las disposiciones fiscales. Para los efectos de este párrafo, los gastos que se hubieren erogado con motivo del uso del automóvil propiedad de la persona que preste servicios personales subordinados al contribuyente, deberán estar comprobados con documentación expedida a nombre del contribuyente, siempre que éste distinga dichos comprobantes de los que amparen los gastos efectuados en los vehículos de su propiedad.

Los gastos a que se refiere este artículo, deberán erogarse en territorio nacional, acompañando a la documentación que los ampare, la relativa al hospedaje de la persona que conduzca el vehículo.

### **APLICACIÓN DE RESERVAS DE PASIVO**

**ARTÍCULO 51.** Para los efectos de la fracción VIII del artículo 32 de la Ley, serán deducibles en el ejercicio los cargos que correspondan a la aplicación de reservas de pasivo o complementarias de activo que no hubieran sido deducibles en el ejercicio en que se crearon o incrementaron y se hubiera cumplido, en su caso, con los requisitos para su deducibilidad, incluyendo los establecidos en materia de retención y entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terceros, o se hubieran recabado de éstos los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

No serán ingresos del ejercicio las cancelaciones de reservas con crédito a resultados, cuya creación e incremento se hubieran considerado no deducibles.

### **AUTORIZACIÓN PARA DEDUCIR PAGOS POR ARRENDAMIENTO Y GASTOS EN CASAS HABITACIÓN, AVIONES Y EMBARCACIONES**

**ARTÍCULO 52.** Los pagos a que se refiere el primer párrafo de la fracción XIII del artículo 32 de la Ley, sólo serán deducibles mediante autorización de la autoridad fiscal correspondiente y siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de la actividad. Para estos efectos se podrá solicitar una autorización para todos los gastos a que se refiere el citado párrafo.

Una vez otorgada la autorización respectiva, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, la siguiente documentación:

- I. Tratándose de casas habitación, la documentación que acredite la estancia de las personas que ocupan dichos inmuebles.
- II. En el caso de aviones:
  - a) Plan de vuelo debidamente foliado de cada uno de los viajes realizados en el ejercicio.
  - b) Copia sellada de los informes mensuales presentados durante el ejercicio ante la autoridad competente en aeronáutica civil, los cuales deberán contener:
    1. Lugar u origen de los vuelos y su destino.
    2. Horas de recorrido de los distintos vuelos realizados.
    3. Kilometraje recorrido, kilogramos de carga, así como número de pasajeros.
      - c) Bitácoras de vuelo.
- III. Tratándose de embarcaciones:
  - a) Bitácoras de viaje.
  - b) Constancia del pago por los servicios de puerto y atraque.Lo dispuesto en esta fracción, no es aplicable tratándose de dragas.

Los gastos que se realicen en relación con los bienes a que se refiere el primer párrafo de la fracción XIII del citado artículo 32 de la Ley, excepto en el caso de aviones, podrán deducirse siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo para la deducibilidad de los pagos por el uso o goce temporal de dichos bienes.

### **GASTOS POR SERVICIOS DE TRANSPORTACIÓN AÉREA**

**ARTÍCULO 53.** Para los efectos de lo dispuesto por el primer párrafo de la fracción XIII del artículo 32 de la Ley, se considera que se encuentran incluidos en el límite previsto en dicho precepto, los gastos que se erogan por concepto de pagos por servicios de transportación aérea.

## **PERDIDA DEDUCIBLE EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

**ARTÍCULO 54.** La pérdida a que se refiere el artículo 32, fracción XVII de la Ley, en la enajenación de acciones y otros títulos valor, será deducible cuando se determine conforme a lo siguiente:

- I. Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de la Ley y considerando lo siguiente:
  - a) Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en la Bolsa de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en Bolsa de Valores del día en que se adquirieron.
  - b) Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de Bolsa, se considerará como tal, el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en Bolsa de Valores del día en que se enajenaron.
- II. Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en la fracción anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de la Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o por parte social actualizado que se obtenga en los términos del artículo 58 de este Reglamento.
- III. Cuando se trate de títulos valor a que se refieren las fracciones anteriores, siempre que en el caso de los comprendidos en la fracción I se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa 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.
- IV. En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en las fracciones anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para reducir la pérdida que se compruebe. No será necesaria la autorización a que se refiere esta fracción cuando se trate de instituciones de crédito o casas de bolsa.

## **PAGO DE CONSUMOS EN RESTAURANTES CON TARJETA DE CRÉDITO**

**ARTÍCULO 55.** Para los efectos del artículo 32, fracción XX de la Ley, se entiende que para que la erogación sea deducible en los términos del precepto citado, el pago de la misma deberá efectuarse con tarjeta de crédito o débito, expedida a nombre del contribuyente que desee efectuar la deducción, debiendo conservar la documentación que compruebe lo anterior.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos que establecen las disposiciones fiscales.



## **DEDUCCIÓN DE GASTOS EROGADOS POR AGENTES ADUANALES**

**ARTÍCULO 56.** Para los efectos del artículo 32, fracción XXI de la Ley, tratándose de operaciones de comercio exterior, en las que participen como mandatarios o consignatarios los agentes o apoderados aduanales, se podrán deducir para los efectos del impuesto, los gastos amparados con comprobantes expedidos por los prestadores de servicios relacionados con estas operaciones a nombre del importador, aun cuando la erogación hubiere sido efectuada por conducto de los propios agentes o apoderados aduanales.

## **CASOS EN LOS QUE NO SERÁ DEDUCIBLE LA RESTITUCIÓN DEL MONTO EQUIVALENTE A DERECHOS PATRIMONIALES**

**ARTÍCULO 57.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 32, fracción XXIV de la Ley, se considerarán derechos patrimoniales, los intereses o dividendos que pague el emisor de los títulos objeto del préstamo durante el plazo del contrato de préstamo respectivo.

## **DETERMINACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE POR ACCIÓN ACTUALIZADO**

**ARTÍCULO 58.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción II del artículo 54 de este Reglamento, el capital contable por acción o por parte social actualizado será el que resulte de dividir el capital contable actualizado, entre el total de acciones o partes sociales de la persona moral a la fecha de la enajenación respectiva, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

El capital contable a que se refiere el párrafo anterior será el que se hubiera determinado en el estado de posición financiera que señala la fracción V del artículo 86 de la Ley, formulado a la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior al de la enajenación, actualizado conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados o normas de información financiera cuando se utilicen dichos principios o normas para integrar la contabilidad; en caso contrario, la actualización se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de este Reglamento.

## **DETERMINACIÓN DE LAS RESERVAS PARA PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 59.** Las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal a que se refiere el artículo 33 de la Ley, se deberán crear y calcular de acuerdo con un sistema actuarial compatible con la naturaleza de las prestaciones establecidas en cada fondo, en los términos y con los requisitos que señale este Reglamento. Al crearse o modificarse el fondo de que se trate, las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, serán deducibles por un monto que no deberá exceder del 10% anual del valor del pasivo en el ejercicio de que se trate, correspondiente a dichos servicios.

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

Las aportaciones patronales que se efectúen a favor de cada trabajador no deberán exceder del 12.5% del salario anual que declare el contribuyente por dicho

trabajador para los efectos del impuesto, sin incluir las prestaciones exentas ni los ingresos que la Ley asimila a salarios. En el caso de que los trabajadores efectúen aportaciones a la reserva del fondo de pensión o jubilación de personal de que se trate, el por ciento antes citado se determinará considerando las aportaciones tanto del trabajador como del contribuyente.

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

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

### **FORMULACIÓN DE DOCUMENTOS EN CADA ANIVERSARIO DEL PLAN DE PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 60.** Los contribuyentes que constituyan las reservas a que se refiere el artículo 33 de la Ley, dentro de los tres meses siguientes a cada aniversario de que se constituyó el plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, deberán formular y conservar a disposición de las autoridades fiscales la documentación que a continuación se señala:

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

Cuando se constituyan reservas en el mismo fondo para primas de antigüedad y para pensiones o jubilaciones de los trabajadores, la información a que se refieren las fracciones I, II y III anteriores, deberá llevarse por separado.

### **CONTRIBUCIONES DEL TRABAJADOR AL FINANCIAMIENTO DE LA JUBILACIÓN**

**ARTÍCULO 61.** Para los efectos del artículo 33 de la Ley, podrá pactarse que el trabajador contribuya al financiamiento del fondo de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, siempre que el retiro de sus aportaciones con los rendimientos correspondientes solamente se pueda efectuar cuando dicho trabajador deje la empresa que constituyó el citado fondo.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando los recursos provenientes del fondo de que se trate, se retiren antes de que el trabajador cumpla con los requisitos de pensión o jubilación, dichos recursos deberán transferirse a otro fondo de pensiones

o jubilaciones complementario a los que señala la Ley del Seguro Social, constituido por la empresa a la que el trabajador fuere a prestar sus servicios, a través de las instituciones o sociedades autorizadas a que se refiere la fracción III del artículo 33 de la Ley. Estas transferencias no se considerarán aportaciones deducibles para los efectos del impuesto.

### **RETIRO DEL EXCESO DE RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES Y PRIMAS DE ANTIGÜEDAD**

**ARTÍCULO 62.** Los contribuyentes que hayan constituido en exceso reservas para fondos de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad del personal a que se refiere el artículo 33 de la Ley, podrán 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 10 de la Ley, sobre la diferencia entre el monto de lo dispuesto de las mencionadas reservas y el monto de las cuotas pagadas a que se refiere este precepto.

En el caso de que los trabajadores hubiesen realizado aportaciones a dicho fondo, el excedente, en la proporción que le corresponda a cada trabajador, deberá ser transferido a la subcuenta de aportaciones complementarias a que se refiere el artículo 74 de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

### **APORTACIONES A LOS FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES**

#### **ARTÍCULO 63. (Se deroga)**

### **INVERSIÓN DE LA RESERVA EN ADQUISICIÓN DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL**

**ARTÍCULO 64.** Cuando se decida invertir el 70% de la reserva a que se refiere el artículo 33, fracción II de la Ley, en la adquisición o construcción de viviendas de interés social para los trabajadores del contribuyente o en el otorgamiento de préstamos para los mismos fines, se constituirá un comité con igual representación del contribuyente y los trabajadores, que establecerá los requisitos que deberán cumplirse para la inversión del remanente de la reserva.

Las casas para los trabajadores tendrán el carácter de viviendas de interés social cuando reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el precio de adquisición de las mismas no exceda de diez veces el salario mínimo general del área geográfica de la ubicación del inmueble, elevado al año.
- II. Que el plazo de pago del crédito sea de 10 a 20 años, mediante enteros mensuales iguales, requiriéndose garantía hipotecaria o fiduciaria sobre los bienes correspondientes, así como seguro de vida que cubra el saldo insoluto y seguro contra incendio.
- III. Que el interés que se aplique a los créditos no exceda de la tasa del rendimiento máximo que se pueda obtener con motivo de la inversión del 30% de la reserva a que se refiere la fracción II del artículo 33 de la Ley.

## **REQUISITOS PARA LA TRANSFERENCIA DE LOS FONDOS DE PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 65.** Para los efectos de la fracción VI del artículo 33 de la Ley, se considera que no se dispone de los bienes o de los rendimientos de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal, cuando los bienes, valores o efectivo que constituyen dichos fondos sean transferidos de la institución o sociedad mutualista de seguros, casa de bolsa, operadora de sociedades de inversión, sociedad distribuidora integral de acciones de sociedades de inversión, administradora de fondos para el retiro o institución de crédito, que esté manejando el fondo, a otra institución, sociedad, casa de bolsa, operadora o administradora de las mencionadas y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- I. Que el contribuyente dentro de los 15 días anteriores a la transferencia de dichos fondos y sus rendimientos en los términos de este artículo, presente aviso ante la autoridad fiscal que corresponda a su domicilio, informando la institución, sociedad, casa de bolsa, operadora o administradora que ha venido manejando el fondo y a la que será transferido. En este caso, deberá entregar una copia sellada del aviso a la entidad que venía manejando el fondo.
- II. La institución, sociedad, casa de bolsa, operadora o administradora que hubiera venido manejando el fondo, hará entrega de los bienes, valores o efectivo directamente a la nueva institución, sociedad, casa de bolsa, operadora o administradora, acompañando a dicha entrega el documento en el que señale expresamente que tales bienes, valores o efectivo constituyen fondo de pensiones o jubilaciones en los términos del artículo 33 de la Ley. En el caso de entrega de efectivo, ésta deberá ser mediante cheque no negociable a nombre de la institución, sociedad, casa de bolsa, operadora o administradora, que vaya a manejar el fondo o mediante traspaso de cuentas en institución de crédito o casa de bolsa.

## **SECCIÓN II DE LAS INVERSIONES**

### **REGLAS PARA MODIFICACIÓN DEL PORCENTAJE DE DEPRECIACIÓN**

**ARTÍCULO 66.** El por ciento de deducción de inversiones a que se refiere el artículo 37 de la Ley podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate. Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 14 de este Reglamento o bien, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste, siempre que el cambio no tenga como efecto que se produzca una pérdida fiscal en el ejercicio de que se trate.

### **SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN**

**ARTÍCULO 67.** Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley, cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones y presente ante el Registro Federal de Contribuyentes el aviso de suspensión de

actividades, podrá suspender para efectos fiscales la deducción del monto de las inversiones correspondiente al o a los ejercicios en los que se dejen de realizar operaciones. La deducción del monto de las inversiones, se continuará a partir del ejercicio en el que se presente el aviso de reanudación de actividades.

### **ADICIONES O MEJORAS DEPRECIABLES**

**ARTÍCULO 68.** Para los efectos de la fracción I del artículo 42 de la Ley, se consideran como reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumentan su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venía dando.

Los contribuyentes podrán considerar dentro de las inversiones a que se refiere la fracción I del artículo 42 citado, los gastos que se efectúen por concepto de restauración, conservación o reparación de monumentos artísticos e históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticos e Históricos, siempre que dicha restauración, conservación o reparación se efectúe conforme a la autorización o permiso que para las mismas hubiera otorgado la autoridad competente para tales efectos. La restauración, conservación o reparación correspondiente deberá realizarse bajo la dirección del Instituto competente.

### **AUTORIZACIÓN PARA LA DEPRECIACIÓN DE INVERSIONES EN CASAS HABITACIÓN, AVIONES Y EMBARCACIONES**

**ARTÍCULO 69.** Las inversiones a que se refiere la fracción III del artículo 42 de la Ley, sólo serán deducibles mediante autorización de la autoridad fiscal correspondiente, siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad. Para estos efectos se podrá solicitar una autorización para todas las inversiones a que se refiere la citada fracción.

Una vez otorgada la autorización, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, la documentación señalada en el artículo 52 de este Reglamento, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

## **SECCIÓN III DEL COSTO DE LO VENDIDO**

### **SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE**

**ARTÍCULO 69-A.** Para los efectos del artículo 45-A de la Ley, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos será el que se determine en los términos de los artículos 45-B y 45-C de la citada Ley.

### **OBLIGACIONES DE QUIENES APLIQUEN EL SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE SOBRE LA BASE DE COSTOS PREDETERMINADOS**

**ARTÍCULO 69-B.** Los contribuyentes que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 45-A 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.
- III. Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una 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.

### **APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO DIRECTO**

**ARTÍCULO 69-C.** Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley, el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.

### **COSTO EN ACTIVIDADES COMERCIALES Y OTRAS ACTIVIDADES**

**ARTÍCULO 69-D.** Los contribuyentes que realicen, tanto las actividades a que se refiere el artículo 45-B, como las señaladas en el artículo 45-C de la Ley, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán únicamente las partidas que conforme a lo establecido en los artículos señalados correspondan a cada actividad que desarrollen.

### **MERCANCÍAS ADQUIRIDAS DE PERSONAS FÍSICAS Y CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

**ARTÍCULO 69-E.** Para los efectos de la fracción IX del artículo 31, en relación con los artículos 45-B y 45-C de la Ley, los contribuyentes que adquieran mercancías o reciban servicios de personas físicas o de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio fiscal de que se trate, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones o servicios en los términos de este artículo, aún cuando éstas no hayan sido efectivamente pagadas, conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos y siempre que cumplan los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Para efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes llevarán un registro inicial de compras y servicios por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de las mercancías y servicios recibidos, efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate pendientes de pagar y se disminuirá con el monto de las adquisiciones y servicios efectivamente pagados durante dicho ejercicio. El saldo que se obtenga de este registro al cierre del ejercicio de que se trate, se considerará como registro inicial del ejercicio inmediato posterior.

El saldo inicial de la cuenta, a que se refiere este artículo, se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio fiscal de que se trate y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

**PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO**

**ARTÍCULO 69-F.** El procedimiento a que se refiere el artículo 45-F de la Ley, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo.

**OPCIÓN DE CAMBIAR SISTEMA DE COSTEO**

**ARTÍCULO 69-G.** Para los efectos del artículo 45-F de la Ley, los contribuyentes podrán cambiar el sistema, siempre que:

- I. Hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios.
- II. Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior.
- III. Que el saldo del inventario a que se refiere la fracción anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado la variación de sistema.

**OPCIÓN PARA DETERMINAR EL COSTO CUANDO NO IDENTIFIQUEN EL VALOR DE LAS ADQUISICIONES**

**ARTÍCULO 69-H.** Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-G 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 la que termine el ejercicio, en 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.

## **DETERMINACIÓN DEL MARGEN DE UTILIDAD BRUTA**

**ARTÍCULO 69-I.** Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 45-G 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.

## **PARTE DE LOS INVENTARIOS DESTINADOS AL CONSUMO PROPIO**

**ARTÍCULO 69-J.** 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 y además cumplan con los demás requisitos que establece la Ley para su deducción. El registro contable deberá ser acorde con el tratamiento fiscal.

## **CAPÍTULO III DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

### **TRATAMIENTO DE LAS RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 70.** Para los efectos del artículo 46 de la Ley, los contribuyentes podrán no considerar como deudas las reservas complementarias para los fondos a que se refiere el artículo 33 de la citada Ley, siempre que dichas reservas tampoco se consideren como créditos para los efectos del referido artículo 46.

### **CANCELACIÓN EN EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DE LOS CRÉDITOS O DEUDAS CANCELADAS**

**ARTÍCULO 71.** Para los efectos de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 47 y por el último párrafo del artículo 48 de la Ley, los contribuyentes cancelarán la parte del ajuste anual por inflación correspondiente al crédito o deuda de la operación cancelada, conforme a lo siguiente:

- I. Si la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurre antes del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se concertó la operación de que se trate, los contribuyentes restarán del saldo promedio anual de los créditos o de las deudas del ejercicio en el que se acumuló el ingreso o se concertó la deuda que se cancelan, según corresponda, el saldo promedio del crédito o de la deuda del periodo en el que se consideró como crédito o como deuda conforme a lo dispuesto en los artículos 47 y 48 de la Ley.

Asimismo, cuando los créditos o deudas sean cancelados en los primeros tres meses del ejercicio siguiente a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán en el saldo promedio anual de los créditos o de las deudas, según corresponda, del ejercicio en el que se cancele la operación de que se trate.



- II. Si la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurre a partir del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se acumuló el ingreso o se contrajo la deuda que se cancelan, los contribuyentes estarán a lo siguiente:
- a) Restarán el promedio de los saldos que el crédito que se cancela haya tenido al final de cada uno de los meses que abarque el periodo comprendido desde la fecha en la que se acumuló el ingreso del cual proviene el crédito que se cancela hasta el mes en el que se cancela la operación respectiva, del saldo promedio anual de los créditos del ejercicio en el cual se cancele la operación.
  - b) Restarán el promedio de los saldos que la deuda que se cancela haya tenido al final de cada uno de los meses que abarque el periodo comprendido desde la fecha en la que se contrajo la deuda que se cancela hasta el mes en el que se cancela la operación respectiva, del saldo promedio anual de las deudas del ejercicio en el cual se cancele la operación.

El saldo promedio de los créditos o deudas que se cancelan, según corresponda, se calculará dividiendo la suma de los saldos al final de cada uno de los meses que abarque el periodo durante el cual se consideraron como crédito o deuda, entre el número de meses que abarque dicho periodo.

Cuando la totalidad de los créditos o deudas que se cancelan deriven de ingresos o deducciones propias de la actividad del contribuyente y no excedan del 5% del total de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, según sea el caso, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se concertó la operación de que se trate hasta aquel en el que se canceló, no será necesario efectuar la cancelación del ajuste anual por inflación a que se refiere este artículo.

#### **DEFINICIÓN DE CANCELACIÓN DE UNA OPERACIÓN**

**ARTÍCULO 72.** Para los efectos de los artículos 47 y 48 de la Ley, 26 y 71 de este Reglamento, se entenderá cancelación de una operación que dio lugar a un crédito o deuda, según sea el caso, la devolución total o parcial de bienes; el descuento o la bonificación que se otorgue sobre el precio o el valor de los bienes o servicios; así como la nulidad, la rescisión o la resolución, de los contratos de los que derive el crédito o la deuda.

### **CAPÍTULO IV**

#### **DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITAL**

#### **TRATAMIENTO DEL ISR ABSORBIDO POR PAGO DE INTERESES AL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 73.** Para los efectos del artículo 51, penúltimo párrafo de la Ley, cuando la persona que pague los intereses, cubra el impuesto que al establecimiento en el extranjero de instituciones de crédito del país le corresponda, el importe de dicho

impuesto se considerará ingreso por interés de los comprendidos en dicho artículo y será deducible para el contribuyente que lo pagó, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 123 de la Ley, según corresponda.

### **EXCEPCIÓN DE ACUMULAR COMO INGRESO LOS CASTIGOS QUE ORDENE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES Y LOS TRASPASOS A FOBAPROA**

**ARTÍCULO 74.** Para los efectos del artículo 53, quinto párrafo de la Ley, para el cálculo de la diferencia que se considere ingreso acumulable en el ejercicio, tampoco se considerarán las disminuciones aplicadas a las reservas preventivas que provengan de la eliminación de créditos calificados como de tipo E, reservados al 100%, del activo de la institución de crédito, de acuerdo a las reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

### **INTERESES EXENTOS PERCIBIDOS POR MISIONES DIPLOMÁTICAS EXTRANJERAS**

**ARTÍCULO 74-A.** Para los efectos del artículo 58, fracción I, inciso f) de la Ley, las misiones diplomáticas de estados extranjeros deberán exhibir ante la institución financiera que efectúe el pago de los intereses la constancia emitida por la autoridad competente, en la que dicha autoridad certifique que el gobierno correspondiente otorga un trato de reciprocidad a las misiones diplomáticas del Gobierno Mexicano y las condiciones y características de este tratamiento.

Para obtener la certificación correspondiente, las misiones diplomáticas de estados extranjeros deberán presentar ante la autoridad competente, un escrito solicitando la constancia de reciprocidad en materia del impuesto sobre la renta y, en su caso, sus límites en cuanto al monto, tipo y demás datos relacionados con los impuestos a que estén sujetos los intereses percibidos por las misiones diplomáticas mexicanas.

### **REQUISITOS DE INFORMATIVA ANUAL DE LAS AFORES**

**ARTÍCULO 75.** Para los efectos del artículo 59, fracción I de la Ley, las administradoras de fondos para el retiro podrán cumplir con las obligaciones establecidas en dicha fracción, entregando anualmente al SAT la siguiente información del trabajador afiliado: nombre, clave del Registro Federal de Contribuyentes y domicilio, los intereses nominales y reales pagados que le correspondan durante el ejercicio; el monto de las retenciones efectuadas y el saldo en la cuenta individual del afiliado al último día hábil del ejercicio de que se trate.

En el caso de que los recursos se paguen a un beneficiario distinto del trabajador afiliado, deberá enviarse el nombre, domicilio y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, Clave Única de Registro de Población, del beneficiario.

El interés nominal se calculará como la diferencia entre el precio de venta de la acción de la sociedad de inversión especializada en fondos de retiro que se liquida para entregar las aportaciones voluntarias junto a sus rendimientos, y el precio de adquisición de la acción, considerando que las primeras acciones que se adquirieron fueron las primeras que se enajenaron.

Para calcular el interés real se seguirá el procedimiento previsto en el párrafo anterior y al precio de venta de la acción se le restará su precio de adquisición, actualizado conforme a lo siguiente:

- I. Se obtendrá un factor dividiendo el valor de la unidad de inversión del día en el que se vendan las acciones entre el valor de esa unidad al día en el que se realizó la compra de las acciones.
- II. El factor que resulte conforme a la fracción anterior se multiplicará por el valor de adquisición de la acción que se liquida. El resultado así obtenido será el costo de adquisición actualizado.

## **CAPÍTULO V**

### **Del Régimen de Consolidación Fiscal**

#### **PLAZO PARA OBTENER LA AUTORIZACIÓN PARA DEJAR DE CONSOLIDAR**

**ARTÍCULO 76.** Las sociedades controladoras que opten por dejar de determinar el resultado fiscal consolidado una vez que hayan transcurrido los cinco ejercicios a que se refiere el artículo 64 de la Ley, deberán solicitar autorización a más tardar al término de los seis primeros meses del ejercicio por el que se va a dejar de determinar el resultado fiscal consolidado. Después de este término y antes de concluir el ejercicio, solamente por causa justificada superveniente se podrá solicitar dicha autorización.

La solicitud de autorización a que se refiere este artículo deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente, acompañada de la siguiente documentación:

- I. Copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de las sociedades controladora y controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se pretende dejar de determinar el resultado fiscal consolidado.

En el supuesto en que los estados financieros dictaminados para efectos fiscales a que se refiere el párrafo anterior, no se hayan presentado por encontrarse dentro del plazo establecido en la Ley, deberán presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente dentro de los cinco días posteriores a la fecha en que la sociedad controladora deba presentar ante la autoridad fiscal competente, dichos estados financieros dictaminados.

- II. Cálculo del impuesto que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado se haya diferido o de las cantidades que resulten a su favor. Este cálculo deberá ser dictaminado por contador público registrado en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- III. Copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales con todos los anexos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, correspondientes al ejercicio en el que se deje de determinar el resultado fiscal consolidado, correspondientes a la sociedad controladora y a cada una de sus sociedades controladas. Dicha información se deberá presentar ante la autoridad fiscal dentro de

los cinco días posteriores a la fecha en que la sociedad controladora deba presentar dichos estados financieros dictaminados.

### **AVISO DE INCORPORACIÓN A LA CONSOLIDACIÓN**

**ARTÍCULO 77.** El aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 70 de la Ley, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente a que se refiere la fracción I del artículo 65 de la misma, acompañado del cuestionario para solicitar la autorización de consolidación fiscal de sociedades controladas contenido en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT, así como de la documentación que en dicho cuestionario se señale.

El aviso deberá señalar el ejercicio, o en su caso, la fecha a partir del cual la sociedad controladora incorporará a la sociedad controlada de que se trate, el porcentaje de participación accionaria y consolidable, así como la clase de participación ya sea directa, indirecta o de ambas formas.

### **AVISO DE CONTROLADORA QUE DEJA DE SERLO**

**ARTÍCULO 78.** El aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 71 de la Ley, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente, señalando la fecha de desincorporación de la sociedad o de la desconsolidación del grupo, así como las causas que dieron origen a las mismas. La información comprobatoria de este hecho deberá mantenerse a disposición de las autoridades en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación.

### **PLAZO PARA PRESENTAR AVISO DE DESINCORPORACIÓN**

**ARTÍCULO 79.** Cuando se dé alguno de los supuestos a que se refiere el décimo párrafo del artículo 71 de la Ley, la sociedad controladora presentará el aviso de desincorporación a que se refiere el primer párrafo del mismo artículo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la sociedad controlada cumpla más de un año en suspensión de actividades cuando se trate de la primera ocasión, y dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la misma sociedad controlada inicie nuevamente la suspensión de actividades tratándose de la segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios.

Asimismo, la sociedad controladora presentará ante la autoridad fiscal el aviso de desincorporación a que se refiere el décimo tercer párrafo del artículo 71 de la Ley, de cada una de sus sociedades controladas incluida ella misma, de conformidad con el décimo primer párrafo del mismo artículo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la sociedad controladora se ubique en alguno de los supuestos a que se refiere el décimo segundo párrafo del citado artículo 71, acompañando a dicho aviso la documentación que se señala en el artículo 76 de este Reglamento.

### **RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA DESINCORPORACIÓN DE UNA SOCIEDAD**

**ARTÍCULO 80.** Para reconocer los efectos de la desincorporación de una sociedad conforme al segundo párrafo del artículo 71 de la Ley, en el supuesto de que la declaración correspondiente al ejercicio inmediato anterior no se haya presentado por encontrarse dentro del plazo establecido en la Ley citada, la sociedad controladora podrá presentar la declaración complementaria a que se refiere dicha disposición dentro del mes siguiente a la fecha en que se presente o debió

presentarse la declaración del ejercicio, en cuyo caso el impuesto que corresponda a la desincorporación deberá enterarse actualizado en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, por el periodo comprendido desde el mes en que debió pagarse el impuesto y hasta el mes en que se pague, así como con los recargos correspondientes al mismo periodo calculados en los términos del artículo 21 del citado Código. En cualquier caso los efectos de la desincorporación deberán reconocerse en declaración complementaria del ejercicio.

## **CAPÍTULO VI DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

### **PAGOS PROVISIONALES DE COORDINADOS QUE NO REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES POR CUENTA DE SUS INTEGRANTES**

**ARTÍCULO 81.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 81 de la Ley, las personas morales que no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán determinar sus pagos provisionales en los términos del artículo 127 de la citada Ley, aplicando al resultado que se obtenga la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley.

### **COMPROBACIÓN DE GASTOS COMUNES**

**ARTÍCULO 82.** Para los efectos del artículo 81, sexto párrafo de la Ley, los integrantes de las personas morales que se agrupen para realizar gastos comunes, así como en el caso de la copropiedad en la que se agrupen las personas físicas para realizar gastos necesarios para el desarrollo de actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, comprobarán dichos gastos de acuerdo a lo siguiente:

El contribuyente que solicite los comprobantes a su nombre, deberá entregar a los demás contribuyentes una constancia en la que especifique el monto total del gasto común y de los impuestos que, en su caso, le hayan trasladado, y la parte proporcional que le corresponda al integrante de que se trate. Dicha constancia deberá contener lo siguiente:

- I. Nombre, Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, Clave Única de Registro de Población, de la persona que prestó el servicio, arrendó o enajenó el bien.
- II. Nombre, Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, Clave Única de Registro de Población, de la persona que recibió el servicio, el uso o goce o adquirió el bien.
- III. Nombre, Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, Clave Única de Registro de Población, de la persona a la cual se expide la constancia de gastos comunes.
- IV. La descripción del bien, arrendamiento o servicio de que se trate.
- V. Lugar y fecha de la operación.
- VI. La leyenda "Constancia de gastos comunes".

## **OPCIÓN PARA AGAPES DE APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 32.14 % DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 83.** Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Secciones I o II de la Ley, podrán aplicar la reducción establecida en el artículo 81, penúltimo párrafo de la Ley, en los pagos provisionales de dicho impuesto.

### **DATOS QUE DEBEN CONTENER LAS LIQUIDACIONES QUE EMITAN LAS PERSONAS MORALES**

**ARTÍCULO 84.** Para los efectos de la fracción II del artículo 82 y el último párrafo del 83 de la Ley, las liquidaciones que emitan las personas morales que tributen en el régimen simplificado deberán contener lo siguiente:

- I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral, así como el número de folio consecutivo. Los datos a que se refiere esta fracción deberán estar impresos en la liquidación.
- II. Lugar y fecha de expedición.
- III. Nombre del integrante al que se le expida, su clave del Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, Clave Única de Registro de Población, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el documento.
- IV. Descripción global de los conceptos de los ingresos, deducciones y, en su caso, de los impuestos y retenciones, que le correspondan al integrante de que se trate.

Las personas morales deberán expedir las liquidaciones por duplicado, entregando al integrante el original de la liquidación y conservando copia de la misma. La liquidación será el comprobante de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones de cada integrante, siempre que la documentación comprobatoria de dichos conceptos obre en poder de la persona moral o coordinado y que estén registrados los conceptos en su contabilidad, en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

### **DECLARACIÓN ANUAL DE TRANSPORTISTAS**

**ARTÍCULO 85.** Para los efectos del artículo 83 de la Ley, las personas físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o foráneo de pasaje y turismo, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales sean integrantes, cuando ejerzan la opción de que sólo alguno o algunos de los coordinados de los cuales sean integrantes, efectúen por su cuenta el pago del impuesto respecto de los ingresos que obtengan del o los coordinados de que se trate, aplicando la tasa a que se refiere el artículo 10 de la citada Ley, deberán solicitar a los demás coordinados a los que pertenezcan y respecto de los cuales no hubieran ejercido dicha opción, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos en los mismos. En este caso, tendrán la obligación de presentar declaración anual por aquellos ingresos por

los cuales no hayan optado por efectuar pagos definitivos, debiendo realizar la acumulación de los ingresos que perciban por otras actividades que efectúen.

## **CAPÍTULO VII DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES PRINCIPALES CINCUENTA CLIENTES Y PROVEEDORES**

**ARTÍCULO 86.** Para los efectos de la fracción VIII del artículo 86 de la Ley, se considerará el monto de las operaciones realizadas con clientes y proveedores en el año de calendario de que se trate, incluyendo el importe de los impuestos correspondientes, de acuerdo con los comprobantes que reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, expida el contribuyente o se le proporcionen.

Los contribuyentes sujetos a control y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, deberán proporcionar únicamente la información relativa a clientes y proveedores que, en su caso, le solicite dicha Comisión.

Los contribuyentes que únicamente efectúen operaciones con el público en general, quedan relevados de la obligación de presentar la información de sus clientes.

### **DESTRUCCIÓN O DONACIÓN DE MERCANCÍAS DETERIORADAS**

**ARTÍCULO 87.** Para los efectos del artículo 31, fracción XXII de la Ley, los contribuyentes antes de efectuar la destrucción de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, deberán ofrecerlos en donación, a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles a que se refiere el citado precepto, de conformidad con los siguientes requisitos:

- I. Para ofrecerlas en donación, deberán presentar aviso a través de la página de Internet del SAT cuando menos treinta días antes de la fecha en la que pretendan efectuar la destrucción.

**Los contribuyentes** podrán destruir los bienes ofrecidos en donación, cuando no hayan recibido, dentro del plazo a que se refiere el párrafo anterior, manifestación por parte de alguna donataria autorizada para recibir dichos bienes, o cuando habiéndolos dado en donación, la institución autorizada para recibir donativos no los recoja dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que los bienes se encuentren a disposición de la donataria.

- II. Informar al SAT a través de su página de Internet, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectúe la donación de los bienes, lo siguiente:
  - a) Nombre, denominación o razón social, así como la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente que efectúa la donación.
  - b) Nombre, denominación o razón social, así como la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las instituciones que hayan recibido los bienes donados.

- c) Descripción y cantidad de los bienes donados a cada institución que recibió el donativo.
- d) Fecha en la que se entregaron efectivamente los bienes donados.
- e) Descripción y cantidad de los bienes que hubieren sido destruidos.

El SAT publicará en su página de Internet la información de los bienes ofrecidos en donación, con el objeto de que estén a disposición de las donatarias interesadas, así como de las instituciones que recibieron la donación, la cantidad y tipo de mercancías y la fecha en la que les fueron entregadas en donación.

La destrucción a que se refiere este artículo sólo podrá efectuarse una vez por cada ejercicio y en el día y hora hábiles y lugar indicados en el aviso a que se refiere la fracción I de este artículo, salvo lo dispuesto en el artículo 88 de este Reglamento.

El contribuyente deberá registrar la destrucción o donación de las mercancías en su contabilidad en el ejercicio en el que se efectúe.

#### **OFRECIMIENTO DE DONACIÓN DE BIENES PERECEDEROS, ANTES DE PROCEDER A SU DESTRUCCIÓN**

**ARTÍCULO 88.** Para los efectos del artículo 31, fracción XXII de la Ley, tratándose de bienes percederos, con fecha de caducidad o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar su destrucción en forma periódica, antes de proceder a su destrucción por haber perdido su valor, los contribuyentes deberán ofrecerlos en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles a que se refiere el citado precepto, de conformidad con lo siguiente:

- I. Presentar el aviso a que se refiere el artículo 87, fracción I de este Reglamento, cuando menos quince días antes de la fecha prevista para la primera destrucción, conforme al calendario a que se refiere el artículo 88-A de este Reglamento.

Cuando los bienes estén sujetos a una fecha de caducidad, los contribuyentes deberán presentar el aviso a que se refiere esta fracción, a más tardar cinco días antes de la fecha de caducidad. En el caso de medicamentos, el aviso a que se refiere este párrafo, deberá presentarse a más tardar seis meses antes de la fecha de caducidad.

En el caso de productos percederos en los que se dificulte su almacenamiento o conservación, así como de productos sujetos a caducidad, los contribuyentes en el aviso a que se refiere esta fracción, deberán informar lo siguiente:

- a) La fecha de caducidad, así como el plazo adicional a partir de dicha fecha, en el que el bien de que se trate pueda ser consumido o usado sin que sea perjudicial para la salud. En el caso de productos que no estén sujetos a una fecha de caducidad, de conformidad con las disposiciones sanitarias, el contribuyente deberá informar la fecha máxima en que pueden ser consumidos.
- b) Las condiciones especiales que, en su caso, se requieran para la conservación del bien.



- c) El tipo de población o regiones hacia las cuales están enfocados sus productos.
- II. Los contribuyentes que ofrezcan en donación los bienes a que se refiere este artículo, deberán presentar la información prevista por el artículo 87, fracción II de este Reglamento.
- III. Los bienes a que se refiere el presente artículo deberán mantenerse en las mismas condiciones en las que se tuvieron para su comercialización, hasta que se realice su entrega.

En el caso de bienes perecederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá conservar durante el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, la copia del acta que al efecto se levante, misma que compruebe el registro contable respectivo.

### **OBLIGACIÓN DE SEÑALAR UN CALENDARIO DE DESTRUCCIÓN PARA CADA EJERCICIO**

**ARTÍCULO 88-A.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 88 de este Reglamento, los contribuyentes deberán señalar un calendario de destrucción para cada ejercicio, el cual podrá considerar destrucciones en forma semanal, quincenal o mensual. Las autoridades fiscales podrán autorizar las destrucciones periódicas en periodos menores.

### **CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN CONVENIOS CON LAS DONATARIAS**

**ARTÍCULO 88-B.** Cuando los contribuyentes celebren convenios con las donatarias a que se refiere el artículo 31, fracción XXII de la Ley, con la Federación, con las entidades federativas o con los municipios, para donarles en forma periódica los bienes que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, deberán informar de la celebración de dichos convenios a la autoridad fiscal correspondiente, dentro de los diez días siguientes a su celebración. En el convenio se deberá señalar el tipo de bienes objeto de la donación, las cantidades estimadas de los mismos, así como la periodicidad de entrega. En estos casos, los contribuyentes estarán liberados de presentar los avisos a que se refieren los artículos 87 y 88 de este Reglamento, por los bienes que entreguen conforme al convenio celebrado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán informar al SAT, en el mes de febrero, respecto de aquellos bienes que fueron entregados en donación en el ejercicio inmediato anterior, con motivo de dichos convenios, así como de aquéllos que, en su caso fueron destruidos en ese mismo ejercicio.

Cuando las donatarias a que se refiere este artículo no recojan dentro del plazo señalado en el convenio celebrado los bienes ofrecidos en donación, el contribuyente podrá destruirlos.

El SAT, en base a la información proporcionada por los contribuyentes, deberá publicar en su página de Internet una relación de los convenios a que se refiere el presente artículo, así como de los bienes donados y de los destruidos.

## **INSTITUCIONES INTERESADAS EN RECIBIR LOS BIENES OFRECIDOS EN DONACIÓN**

**ARTÍCULO 89.** Las instituciones interesadas en recibir los bienes ofrecidos en donación a que se refieren los artículos 87 y 88 de este Reglamento, deberán cumplir con lo siguiente:

- I. Manifiestar al SAT, a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado, su interés de recibir los bienes ofrecidos en donación. El SAT publicará en dicha página la información de las instituciones donatarias interesadas en recibir dichos bienes.
- II. Destinar las donaciones recibidas al cumplimiento de su objeto social, no pudiendo comercializarlos en ningún caso.  
  
No se considera que se comercializan los bienes recibidos en donación, cuando se cobren cuotas de recuperación por el suministro o la distribución de los mismos, siempre que su monto no sea mayor al diez por ciento del precio de mercado de los productos. Para tales efectos, las donatarias deberán llevar un registro de las cuotas de recuperación que, en su caso, obtengan.
- III. Llevar un control de los bienes que reciban, que permita identificar a los donantes, los bienes recibidos de los donantes y los entregados a sus beneficiarios y, en su caso, los bienes destruidos que no hubieran sido entregados a los beneficiarios de las donatarias.

## **EXPEDICIÓN DE CONSTANCIAS POR PAGO DE INTERESES A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 90.** Los residentes en el país que realicen pagos por concepto de intereses a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito que emitan y que se coloquen en el extranjero a través de bancos o casas de bolsa, en los términos del inciso b) de la fracción I del artículo 195 de la Ley, podrán expedir las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 86 de la citada Ley, únicamente respecto de los beneficiarios efectivos que las soliciten. Para estos efectos, las personas que soliciten las constancias, deberán acreditar su calidad de beneficiario efectivo de los intereses de que se trate y proporcionar al residente en el país que efectúa los pagos, ya sea directamente o a través del agente pagador, la información necesaria para su expedición.

Las personas que efectúen los pagos por intereses de conformidad con el párrafo anterior, deberán expedir una sola constancia a cada agente pagador que ampare los intereses por los que no se hayan expedido constancias a los beneficiarios efectivos en los términos antes mencionados, debiendo anotar en el recuadro relativo a los datos del residente en el extranjero los correspondientes a dicho agente.

## **OBLIGACIÓN DE PRACTICAR UN INVENTARIO FÍSICO TOTAL DE EXISTENCIAS**

**ARTÍCULO 91.** Para formular el estado de posición financiera a que se refiere la fracción V del artículo 86 de la Ley, los contribuyentes deberán realizar un inventario físico total de existencias a la fecha en que se formule dicho estado. La práctica del

inventario podrá anticiparse hasta el último día del mes anterior a la fecha de terminación del ejercicio o efectuarse mediante conteos físicos parciales durante el ejercicio. En ambos casos, deberá hacerse la corrección respectiva para determinar el saldo a la fecha de terminación referida.

### **REGISTRO DE OPERACIONES CON TÍTULOS VALOR**

**ARTÍCULO 92.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción XI del artículo 86 de la Ley, se entenderá que se cumple con la obligación de llevar un registro de las operaciones efectuadas con títulos valor emitidos en serie, cuando el contribuyente conserve los estados de cuenta en los que consten dichas operaciones, expedidos por el sistema financiero en los términos de la Ley.

### **REGLAS PARA PAGO DE DIVIDENDOS DE ACCIONES COLOCADAS ENTRE EL GRAN PÚBLICO INVERSIONISTA**

**ARTÍCULO 93.** Para los efectos de los artículos 86, fracción XIV y 165 de la Ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades respecto de acciones colocadas entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el SAT, a personas residentes en México, podrán estar a lo siguiente:

Dichas personas morales enviarán el monto de los dividendos o utilidades distribuidas al SD Indeval, S.A. de C.V., y emitirán una constancia en la que manifiesten, bajo protesta de decir verdad, la cuenta o cuentas fiscales de cuyos saldos provenga el dividendo o utilidad distribuida, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 11 de la Ley, el importe correspondiente por acción, así como el impuesto pagado por acción.

El SD Indeval, S.A. de C.V., a su vez, entregará los dividendos o utilidades enviados por las referidas personas morales a las casas de bolsa o instituciones de crédito que tengan en custodia y administración las acciones. El SD Indeval, S.A. de C.V. proporcionará a estos intermediarios financieros fotocopia de la constancia proporcionada por el emisor.

Los intermediarios señalarán en los estados de cuenta correspondientes, la cuenta o cuentas fiscales de cuyos saldos provenga el dividendo o utilidad distribuido, el importe correspondiente por acción, de conformidad con lo señalado en la constancia proporcionada por el emisor. Las personas físicas que perciban los dividendos o utilidades a que se refiere este artículo, podrán considerar el estado de cuenta que emitan los intermediarios financieros como constancia para acreditar el impuesto pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

Cuando el SD Indeval, S.A. de C.V. sea el custodio de las acciones, éste deberá emitir la constancia respectiva con base en la información proporcionada por el emisor. Cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a fideicomisos cuyos contratos estén celebrados de conformidad con las leyes mexicanas, la fiduciaria deberá emitir la constancia respectiva cuando efectúe el pago de los dividendos o utilidades a las personas físicas. En este caso, los custodios deberán proporcionar la fotocopia de la constancia emitida por el emisor.

## **PRESENTACIÓN DE REPORTE SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE**

**ARTÍCULO 93-A.** Se tendrá por cumplida la obligación prevista por el artículo 86, fracción XX de la Ley, cuando en la primer sesión de la Asamblea General de Accionistas siguiente a la emisión del dictamen formulado, se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

## **CONTABILIDAD DE ESTABLECIMIENTO EN EL EXTRANJERO PROPIEDAD DE RESIDENTES EN EL PAÍS**

**ARTÍCULO 94.** Para los efectos del artículo 87 de la Ley, los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, deberán llevar en dichos establecimientos cuando menos los libros de contabilidad y registros a que estén obligados los contribuyentes de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

## **REGLAS PARA LA ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE**

**ARTÍCULO 95.** Para los efectos del artículo 89 de la Ley, el capital contable se actualizará, adicionándole el monto de la actualización de sus activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, así como el valor de las acciones propiedad del contribuyente que hayan sido emitidas por personas morales residentes en México.

El monto de la actualización se obtendrá restando del valor de los activos actualizados señalados en el párrafo que antecede, el valor de los mismos sin actualizar.

La actualización de dichos activos se efectuará conforme al procedimiento establecido en el artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Activo, considerando como el mes más reciente del periodo de actualización, el que corresponda a la fecha en que se efectúe la disminución del capital.

El valor de las acciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se determinará a través del método de participación, según los principios de contabilidad generalmente aceptados o las normas de información financiera, a excepción de los casos en los que el contribuyente posea menos del 10% del capital social de la emisora de dichas acciones, en cuyo caso el valor será el costo promedio por acción a que se refieren los artículos 24 y 25 de la Ley, actualizado por el periodo entre la fecha en que se hubiere determinado la última enajenación y en la que se actualiza el capital en los términos de este artículo, multiplicado por el número de acciones que tenga el contribuyente.

## **ADQUISICIÓN DE ACCIONES PROPIAS CON CARGO A SU CAPITAL SOCIAL**

**ARTÍCULO 96.** Para los efectos del artículo 89, sexto párrafo de la Ley, los contribuyentes considerarán como capital contable para los efectos de la determinación de la utilidad distribuida, el mostrado en los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas al cierre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se efectúe la compra, sumando las aportaciones de capital y las utilidades obtenidas y restando las utilidades distribuidas y reembolsos de capital

efectuados hasta el mes de la compra, actualizando todas estas partidas hasta dicho mes.

La sociedad emisora de las acciones deberá llevar un registro de compra y recolocación de acciones propias para determinar el por ciento a que se refiere el artículo 89, sexto párrafo de la Ley, en el que registren las acciones propias compradas, su recolocación o la cancelación de ellas, indicando el número y el precio de compra o recolocación de las mismas, así como la fecha en que fueron compradas, recolocadas o canceladas. Las sociedades emisoras considerarán que las acciones compradas en primer término son las primeras que se recolocan.

El límite de 5% a que se refiere el sexto párrafo del artículo 89 de la Ley se definirá considerando el saldo de las acciones compradas que se tenga en cada momento.

En caso de exceder el límite o plazo de tenencia establecido para no considerar utilidades distribuidas en los términos del precepto señalado en el párrafo anterior, para determinar las utilidades distribuidas se considerará la totalidad de las acciones compradas por la propia emisora a que se refiere la fracción II del artículo 89 de la Ley.

### **PERCEPCIÓN DE DIVIDENDOS A TRAVÉS DE FIDEICOMISOS O DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN**

**ARTÍCULO 97.** Los ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales que se perciban a través de un fideicomiso, se considerarán obtenidos directamente de la persona moral que los distribuyó originalmente, y se acumularán en los términos del artículo 165 de la Ley si quien los obtiene es persona física, o se adicionarán a la cuenta de utilidad fiscal neta conforme al artículo 88 de la Ley si se trata de persona moral. Los dividendos o utilidades referidos se considerarán en la proporción que le corresponda a cada uno de los integrantes del fideicomiso.

### **CONCEPTO DE PARTIDAS NO DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 98.** Las partidas no deducibles a que se refieren los artículos 69 y 88 de la Ley, son aquéllas señaladas como no deducibles en la citada Ley.

### **DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD DISTRIBUIDA POR REDUCCIÓN DE CAPITAL**

**ARTÍCULO 99.** Para los efectos del artículo 89, fracción I, quinto párrafo de la Ley, cuando el reembolso por acción sea menor que la cuenta de capital de aportación por acción, para determinar la utilidad distribuida por reducción de capital, en los términos de dicho precepto, los contribuyentes podrán disminuir del reembolso por acción, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto exceda del importe total del reembolso por acción.

Cuando las utilidades distribuidas por reducción de capital provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, los contribuyentes podrán disminuir de la utilidad distribuida determinada de conformidad con la fracción I del artículo 89 de la Ley, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto, por las acciones reembolsadas o consideradas para la reducción de capital, exceda de la utilidad distribuida determinada.

## **CASOS EN QUE SE PUEDE NO ACUMULAR LA UTILIDAD DISTRIBUIDA POR REDUCCIÓN DE CAPITAL**

**ARTÍCULO 100.** Los contribuyentes podrán no aplicar lo dispuesto en el décimo sexto párrafo del artículo 89 de la Ley, siempre que el aumento de capital efectuado durante el periodo de dos años anteriores a la fecha en la que se realice la reducción de capital de que se trate, provenga de aportaciones efectivamente pagadas por todos los accionistas y no de capitalizaciones y que los reembolsos por reducción de capital se paguen a todos los accionistas que hayan efectuado las aportaciones mencionadas, en la misma proporción en la que hayan efectuado dichas aportaciones. Para estos efectos se considerarán en forma acumulada los montos de las aportaciones y de las reducciones de capital efectuadas en los dos últimos años.

### **DETERMINACIÓN DE LA CUFIN**

**ARTÍCULO 101.** Para los efectos del artículo 89, fracción I de la Ley, las personas morales cuyo capital social esté representado por partes sociales, podrán determinar el monto que de las cuentas de utilidad fiscal neta y de capital de aportación que le corresponda al número de partes sociales que se reembolsan, en la proporción que represente el valor de cada una de dichas partes sociales, en su capital social.

Asimismo, tratándose de una asociación en participación, para determinar el monto de las cuentas de utilidad fiscal neta y de capital de aportación que le corresponda a las aportaciones reembolsadas al asociante o a los asociados, se considerará la proporción que de las utilidades les corresponda a cada uno de ellos en los términos del contrato respectivo.

## **CAPÍTULO VIII**

### **DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES**

#### **REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

**ARTÍCULO 102.** Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 91 de la Ley, cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, las autoridades deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación a costo de adquisición o a menos de dicho costo.

#### **DEFINICIÓN DE PAGOS AL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 103.** Para los efectos de la fracción III del artículo 91 de la Ley, se entenderá que se trata de pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a éste.

#### **CRÉDITOS QUE NO SE CONSIDERAN PARTES RELACIONADAS**

**ARTÍCULO 104.** Tratándose de uniones de crédito y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, para los efectos del artículo 92 de la Ley, no se consideran partes relacionadas las personas físicas y las personas morales que reciban créditos de dichas uniones o sociedades, ya que conforme a las disposiciones de la legislación que las regula, para acceder a un crédito de dichas uniones o sociedades, es necesario ser socio o integrante de las mismas.

### TÍTULO III

#### **DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS REGLAS PARA LAS DEDUCCIONES EN CASO DE ENAJENACIÓN DE BIENES O PRESTACIÓN DE SERVICIOS A PERSONAS NO MIEMBROS**

**ARTÍCULO 105.** Para los efectos de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 93 de la Ley, las personas morales con fines no lucrativos que se encuentren dentro del supuesto a que se refiere dicho párrafo, 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 los 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, éstos 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.
- III. Tratándose de inversiones en construcciones que se utilicen parcialmente para la realización de dichas actividades, éstas serán deducibles 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.

#### **OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD SIMPLIFICADA**

**ARTÍCULO 106.** Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley, podrán cumplir con la obligación prevista en la fracción I del artículo 101 de la misma, llevando el libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones que establece el artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de renta variable, así como de las demás personas morales que obtengan periódicamente ingresos provenientes de actividades por las que deban determinar el impuesto que corresponda en los términos del último párrafo del artículo 93 de la Ley.

#### **ASOCIACIONES RELIGIOSAS**

**ARTÍCULO 107.** Las asociaciones religiosas constituidas en los términos de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto en los términos del Título III de la Ley.

Tratándose de las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales, en los términos de la Ley, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta en los términos del 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 los términos del Título II de la Ley.

### **UTILIZACIÓN DE COMPROBANTES DE DONATIVOS**

**ARTÍCULO 108.** 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.

### **ENTREGA DE BIENES A DONATARIA AUTORIZADA POR MUERTE DEL PROPIETARIO DEL BIEN**

**ARTÍCULO 109.** 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.

### **OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS QUE RECIBEN DONATIVOS**

**ARTÍCULO 110.** Los donativos y sus rendimientos deberán destinarse única y exclusivamente a los fines propios del objeto social 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.

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 párrafo, las instituciones de enseñanza que efectúen donativos a otras instituciones de enseñanza, no deberán considerar el monto de dichos donativos para determinar el por ciento que podrán destinar a cubrir sus gastos de administración.

Al recibir los donativos, las donatarias deberán expedir comprobantes foliados, señalando los datos a que se refiere el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Para los efectos de este artículo, 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.



## **REGLAS PARA SOLICITAR LA INCORPORACIÓN EN LA LISTA DE LAS PERSONAS AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS**

**ARTÍCULO 111.** Quienes reciban donativos de acuerdo a lo previsto por el artículo 31, fracción I de la Ley y el artículo 31 de este Reglamento, excepto la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios, así como sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la Ley, o de programas de escuela empresa deberán solicitar ante la autoridad fiscal correspondiente, su inclusión en la lista de las personas autorizadas para percibir donativos que se consideran deducibles para efectos del impuesto, que al efecto publicará el SAT en el **Diario Oficial de la Federación** y en su página electrónica de Internet.

Al presentar la solicitud de autorización, acompañarán la siguiente documentación:

- I. Escritura constitutiva y estatutos que la rigen.
- II. Documentación que acredite que se encuentran en el supuesto que establece el artículo 31, fracción I de la Ley.

Las instituciones asistenciales 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.

### **CONCEPTO DE ORIENTACIÓN SOCIAL**

**ARTÍCULO 112.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 95, fracción VI, 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.

### **FIDEICOMISOS QUE PUEDEN SER AUTORIZADOS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 113.** Los fideicomisos cuyas finalidades sean exclusivamente de las señaladas en los artículos 95, fracciones VI, X, XI, XII, XIX y XX, 96, 98 y 99 de la Ley, así como 31, segundo párrafo de este Reglamento, podrán ser autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales.

Las instituciones fiduciarias deberán cumplir con todas las obligaciones fiscales que tendría una asociación o sociedad civiles autorizadas para los mismos efectos.

### **MUSEOS y BIBLIOTECAS QUE SE CONSIDERAN PERSONAS AUTORIZADAS A RECIBIR DONATIVOS**

**ARTÍCULO 114.** Para los efectos de la fracción XII, incisos d) y e), del artículo 95 de la Ley, 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.

### **FUNDACIONES Y PATRONATOS**

**ARTÍCULO 115.** 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 96 de la citada Ley autorizadas para recibir donativos deducibles que tengan por objeto primordial la fundación, la administración, el financiamiento o el fomento, a las personas morales que realicen exclusivamente cualquiera de las actividades a que se refieren las fracciones X y XVII del artículo 95 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 efectúen o deban efectuar la Federación, Entidades Federativas o Municipios, autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley y de este Reglamento.

### **LÍMITE DE DONATIVOS DEDUCIBLES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 116.** Para los efectos del artículo 97, 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.
- 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 que se precisan en el artículo 95, fracción X de la Ley.

### **INFORMACIÓN PÚBLICA**

**ARTÍCULO 117.** La documentación a que se refiere la fracción V del artículo 97 de la Ley, deberá estar a disposición del público para su consulta, durante el horario normal de labores, en el domicilio fiscal de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, y se deberá conservar copia de ella en los demás establecimientos de la donataria autorizada.

La documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales se integrará por los dictámenes simplificados y 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.

## **PROGRAMAS DE ESCUELA EMPRESA QUE NO SERÁN CONTRIBUYENTES DEL ISR**

**ARTÍCULO 118.** Para los efectos del artículo 99 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 organización autorizada para recibir donativos deducibles del impuesto, no serán contribuyentes de dicho impuesto, conforme a lo siguiente:

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.

Los donativos previstos en los artículos 31, fracción I, inciso f) y 176, fracción III, inciso f) de la Ley, serán recibidos en todo caso por la propia donataria autorizada.

Para los efectos del primer párrafo del mencionado artículo 99 de la Ley, por autorización del programa escuela empresa, se entiende la misma autorización para recibir donativos deducibles del impuesto.

## **INFORMACIÓN QUE DEBEN MANTENER A DISPOSICIÓN DEL PÚBLICO, LAS PERSONAS MORALES Y FIDEICOMISOS AUTORIZADOS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 119.** 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.
- 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.

## **DONATIVOS QUE SE CONSIDERAN ONEROSOS O REMUNERATIVOS**

**ARTÍCULO 119-A.** Para los efectos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la Ley, así como 31, segundo párrafo, 108 y 114 de este Reglamento, 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.

## **TÍTULO IV**

### **DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES**

#### **INGRESOS DE SOCIEDAD CONYUGAL**

**ARTÍCULO 120.** Cuando se trate de los integrantes de una sociedad conyugal, podrán optar porque aquél de ellos que obtenga mayores ingresos, acumule la totalidad de los ingresos obtenidos por bienes o inversiones en los que ambos sean propietarios o titulares, pudiendo efectuar las deducciones correspondientes a dichos bienes o inversiones.

En el caso de ascendientes o descendientes menores de edad o incapacitados, en línea recta, que dependan económicamente del contribuyente, que obtengan ingresos gravados por la Ley, menores a los que obtenga el contribuyente del cual dependan, este último podrá optar por acumular a sus ingresos la totalidad de los obtenidos por los ascendientes o descendientes, pudiendo en estos casos efectuar las deducciones que correspondan a los ingresos que acumule.

El integrante de la sociedad conyugal, los ascendientes o descendientes, que opten por no acumular sus ingresos conforme a los párrafos anteriores de este artículo y no tengan obligación de presentar declaración por otro tipo de ingresos, estarán relevados de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de ingresos por intereses, el integrante de la sociedad conyugal, los ascendientes o descendientes, que sean titulares o cotitulares en las cuentas de las que deriven los intereses, deberán proporcionar a las instituciones integrantes del sistema financiero que paguen los intereses, su Clave Única de Registro de Población.

#### **LOS ADOPTADOS SE CONSIDERARAN COMO DESCENDIENTES EN LÍNEA RECTA DEL ADOPTANTE**

**ARTÍCULO 120-A.** Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, los adoptados se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

#### **DEDUCCIÓN DE GASTOS COMUNES EROGADOS EN INMUEBLES SUJETOS AL RÉGIMEN DE CONDOMINIO**

**ARTÍCULO 121.** Los contribuyentes que paguen el impuesto a su cargo en los términos del Título IV, Capítulos II y III de la Ley, que para la realización de las actividades por las que paguen dicho impuesto utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, podrán deducir los gastos comunes que se hubieren realizado en relación con el inmueble, siempre que se cumpla con los requisitos a que se refiere el artículo 25 de este Reglamento.

#### **PRIMAS DE SEGURO MÉDICO QUE NO SE CONSIDERAN INGRESOS ACUMULABLES**

**ARTÍCULO 122.** Para los efectos del primer párrafo del artículo 106 de la Ley, no se considerará ingreso acumulable el monto de las primas por seguros de gastos médicos que los patrones paguen en favor de sus trabajadores, siempre que se trate de seguros que, de haber sido pagadas las primas por el propio trabajador, serían deducibles para éste, en los términos de la fracción VI del artículo 176 de la Ley, y que la documentación comprobatoria que ampare el pago de dichas primas se expida a nombre del patrón.

#### **DECLARACIONES DE COPROPIEDADES O SOCIEDAD CONYUGAL**

**ARTÍCULO 123.** Para los efectos del artículo 108 de la Ley, tratándose de ingresos que deriven de otorgar el uso o goce temporal o de la enajenación de bienes, cuando dichos bienes estén en copropiedad o pertenezcan a los 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 correspondan a cada uno, excepto cuando opten por aplicar lo dispuesto en el artículo 120 de este Reglamento.

Para los efectos del párrafo anterior, cada contribuyente podrá deducir la parte proporcional de las deducciones relativas al periodo por el que se presenta la declaración.

### **PAGOS PROVISIONALES EN CASO DE SUCESIÓN**

**ARTÍCULO 124.** Para los efectos del último párrafo del artículo 108 de la Ley, será el representante quien efectúe los pagos provisionales del impuesto y presente la declaración anual correspondiente considerando los ingresos y deducciones en forma conjunta, sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 198 de este Reglamento.

Los herederos y legatarios podrán optar por acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los que les correspondan de la sucesión, igualmente podrán acreditar el impuesto pagado por el representante de la misma, en igual proporción que les corresponda de los ingresos de la sucesión.

Efectuada la liquidación, el representante, los herederos o legatarios, que no hubieran ejercido la opción a que se refiere el párrafo anterior, podrán presentar declaración complementaria por los cinco ejercicios anteriores a aquel en que se efectuó la liquidación, en su caso, acumulando a sus demás ingresos la parte proporcional de los ingresos que les haya correspondido de la sucesión por dichos ejercicios y pudiendo acreditar la parte proporcional del impuesto pagado en cada ejercicio por el representante de la sucesión.

Los ingresos que se acumulen provenientes de la sucesión a que se refiere este artículo, se considerarán que provienen por los conceptos de los cuales los obtuvo la sucesión.

### **NATURALEZA DE LAS PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 125.** Para los efectos de lo establecido en la fracción III del artículo 109 de la Ley, 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.

### **TRASPASO DE RECURSOS ENTRE SOCIEDADES DE INVERSIÓN ESPECIALIZADAS DE FONDOS PARA EL RETIRO**

**ARTÍCULO 125-A.** Para los efectos del artículo 109, fracción XXIII de la Ley, se dará el tratamiento establecido en dicha fracción, al traspaso de recursos entre sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro o entre administradoras de fondos para el retiro, provenientes de las subcuentas de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, de aportaciones complementarias de retiro, de aportaciones voluntarias y de ahorro a largo plazo, de cuentas de ahorro para el retiro, del seguro de retiro y de fondos de previsión social, que se realice de conformidad con las leyes de seguridad social o de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, así como al traspaso de recursos de la subcuenta de aportaciones voluntarias a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro a las que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

**EXENCIÓN DE APORTACIONES VOLUNTARIAS AL INFONAVIT**

**ARTÍCULO 126.** Se dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 109, fracción VII de la Ley, a los ingresos provenientes de la entrega de aportaciones para el fondo de la vivienda que obtengan los trabajadores que por ley deban efectuar sus depósitos para dichas cuentas de vivienda en instituciones federales de seguridad social, creadas por ley, diferentes del Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado y del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

**INGRESOS EXENTOS PROVENIENTES DE CAJAS O FONDOS DE AHORRO CREADOS POR PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y POR PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES**

**ARTÍCULO 127.** Para los efectos del artículo 109, fracción VIII de la Ley, tampoco se pagará el impuesto tratándose de ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro, establecidos por personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales conforme al Capítulo II del Título IV de la Ley o por personas morales con fines no lucrativos conforme al Título III de dicha Ley, siempre que dichas cajas de ahorro y fondos de ahorro cumplan con los requisitos a que se refiere este Reglamento.

Lo dispuesto en el presente artículo es sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones fiscales respecto de las cajas de ahorro de trabajadores y fondos de ahorro, constituidos por personas morales.

**PRIMAS DE ANTIGÜEDAD CONSIDERADAS INGRESOS EXENTOS**

**ARTÍCULO 127-A.** Se dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 109, fracción X de la Ley, a los ingresos que por concepto de primas de antigüedad, perciban los trabajadores que cumplan con los supuestos de jubilación previstos por las leyes de seguridad social o de los contratos colectivos de trabajo, aún cuando continúen su relación laboral.

Los trabajadores que apliquen lo dispuesto en el párrafo anterior, al momento de su separación, considerarán como ingreso exento por concepto de primas de antigüedad, el monto generado durante los años de servicio transcurridos desde la fecha en que les hubiera sido cubierta la prima de antigüedad a que se refiere el párrafo anterior y hasta el momento de su separación, conforme a los límites previstos en el artículo 109, fracción X de la Ley.

**EXENCIÓN EN GRATIFICACIONES ANUALES**

**ARTÍCULO 128.** Para los efectos de la fracción XI del artículo 109 de la Ley, en el caso de que la gratificación sea inferior al monto equivalente al salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a treinta días, no se pagará el impuesto hasta por el monto de la gratificación otorgada aun cuando se calcule sobre un salario superior al mínimo.

**OPCIÓN DE NO COMPROBAR CON DOCUMENTACIÓN 10% DE VIÁTICOS**

**ARTÍCULO 128-A.** Para los efectos del artículo 109, fracción XIII de la Ley, las personas físicas que reciban viáticos y sean erogados en servicio del patrón, podrán no comprobar con documentación de terceros hasta un 10% del total de viáticos

recibidos en cada ocasión, sin que en ningún caso el monto que no se compruebe exceda de \$15,000.00 en el ejercicio fiscal de que se trate. El monto de los viáticos deberá depositarse por el empleador a la cuenta del trabajador en la que perciba su nómina o en una cuenta asociada a un monedero electrónico con el fin de depositar los viáticos.

Las cantidades no comprobadas se considerarán ingresos exentos para los efectos del impuesto sobre la renta, siempre que además se cumplan con los requisitos del artículo 32, fracción V de la Ley.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable tratándose de gastos de hospedaje y de pasajes de avión

### **VIÁTICOS EROGADOS POR SERVIDORES PÚBLICOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL EN COMISIONES OFICIALES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 128-B.** Para los efectos del artículo 109, fracción XIII de la Ley, los viáticos erogados por servidores públicos de la Administración Pública Federal en comisiones oficiales en el extranjero, cuyo monto se fije con base en criterios presupuestales relativos al país donde se efectuará la comisión o por nivel de puesto del servidor público, se comprobarán como efectivamente erogados en servicio del patrón, únicamente con la documentación relativa a los gastos de hospedaje, pasaje de avión y un informe de los demás gastos efectuados durante dicha comisión.

Lo previsto en este artículo podrá ser aplicable a las personas físicas distintas a las señaladas en el párrafo anterior, siempre que el monto de los viáticos que reciban se fije con base en las reglas sobre viáticos, pasajes y alimentos que se fijen al personal de la Secretaría de Relaciones Exteriores que lleva a cabo comisiones oficiales en el extranjero y el nivel de sueldo de la persona física de que se trate sea igual o inferior al que se establezca en el tabulador de percepciones ordinarias que se emita de conformidad con las disposiciones presupuestarias. Cuando el sueldo del contribuyente aplique para dos o más niveles jerárquicos del citado tabulador, el monto de los viáticos deberá corresponder al establecido para el de menor nivel.

### **CONCEPTO DE CASA HABITACIÓN**

**ARTÍCULO 129.** Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, se considera que la casa habitación del contribuyente comprende además la superficie del terreno que no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación.

### **COMPROBACIÓN DE QUE INMUEBLE OBJETO DE LA OPERACIÓN ES LA CASA HABITACIÓN DEL CONTRIBUYENTE**

**ARTÍCULO 130.** Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación, siempre que el domicilio consignado en dicha documentación coincida con el del domicilio del bien inmueble enajenado:

- I. La credencial de elector, expedida por el Instituto Federal Electoral.

- II. Los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de los servicios de energía eléctrica o de telefonía fija.
- III. Los estados de cuenta que proporcionan las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales o de tarjetas de crédito no bancarias.

La documentación a que se refieren las fracciones anteriores, deberá estar a nombre del contribuyente, de su cónyuge o de sus ascendientes o descendientes en línea recta.

### **EXENCIÓN EN LA ENAJENACIÓN DE TÍTULOS VALOR**

**ARTÍCULO 131.** Para los efectos de la fracción XXI del artículo 109 de la Ley, 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 valor de mercado, o por daños que sufran las personas en su integridad corporal.

### **EXENCIÓN EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES EJIDALES**

**ARTÍCULO 132.** Para los efectos del artículo 109, fracción XXV de la Ley, los fedatarios públicos que intervengan en las operaciones de enajenación de derechos parcelarios, de parcelas sobre las que se hubiere adoptado el dominio pleno o de derechos comuneros, no calcularán el impuesto a cargo del enajenante, siempre que éste acredite ante el fedatario público su calidad de ejidatario o comunero en los términos de la Ley Agraria y la enajenación sea la primera transmisión que efectúe sobre dichos derechos o parcelas.

### **PRIMAS DE SEGURO EXENTAS**

**ARTÍCULO 133.** Para los efectos de lo dispuesto por el tercer párrafo de la fracción XVII del artículo 109 de la Ley, no se considera que la persona física o moral que paga la prima del contrato de seguro de vida de una persona sujeta a una relación laboral, es distinta del empleador del asegurado, cuando el pago de dicha prima se efectúe con recursos proporcionados por el empleador del asegurado, cualquiera que sea la naturaleza del acto mediante el cual se proporcionen los recursos. Cuando la prima del seguro de vida sea pagada por una persona que no se considera distinta del empleador del asegurado en los términos de este artículo, la exención del impuesto por las cantidades que las instituciones de seguros paguen por la realización del riesgo asegurado, aplicará únicamente cuando el pago lo haga la institución de seguros directamente al asegurado o a su cónyuge, a la persona con quien hubiera vivido en concubinato, a sus ascendientes o descendientes en línea recta, por tener el carácter de beneficiarios del asegurado. Si sólo una parte de los beneficios provenientes del seguro se pagan a los beneficiarios del asegurado previstos en este párrafo, la exención sólo aplicará para esa parte de los beneficios.

### **OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE CAPITAL**

**ARTÍCULO 134.** Se dará el tratamiento establecido en el artículo 109, fracción XXVI de la Ley, a la ganancia acumulable obtenida por las personas físicas en operaciones financieras derivadas de capital referidas al Índice de Precios y Cotizaciones (IPC), siempre que la operación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en el Mercado Mexicano de Derivados.



También se considerará aplicable lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 109 de la Ley, a la ganancia acumulable derivada de operaciones con títulos opcionales (warrants) referidos a acciones que cumplan con los requisitos a que se refiere la citada fracción, siempre que se realicen en bolsa de valores en los términos de la Ley del Mercado de Valores y que se liquiden en efectivo.

Asimismo, para los efectos del precepto legal citado, no se considera que la enajenación de acciones de sociedades de inversión se efectúa en oferta pública cuando se realice a los valores de mercado y se dé la operación de registro en la bolsa de valores.

### **PAGOS POR DERECHOS DE AUTOR POR FOTOGRAFÍAS O DIBUJOS**

**ARTÍCULO 135.** Se consideran comprendidas en el artículo 109, fracción XXVIII de la Ley, los ingresos que obtengan los contribuyentes por permitir a terceros la publicación de fotografías o dibujos de su creación en libros, periódicos o revistas, siempre que se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúe los pagos por esos conceptos y el creador de la obra no se encuentre en cualquiera de los supuestos previstos en los incisos de la citada fracción y cumpla con los demás requisitos que establece dicha fracción.

Asimismo, los contribuyentes que obtengan ingresos de los previstos en el precepto legal anteriormente citado, efectuarán pagos provisionales sobre los mismos, únicamente sobre la parte del total de los obtenidos desde el 1 de enero y hasta el último día del mes al que corresponda el pago que exceda el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el contribuyente elevados al año.

Las personas que efectúen pagos de derechos de autor a los creadores de obras, por los conceptos previstos en el artículo 109, fracción XXVIII de la Ley, no les efectuarán la retención del 10% a que se refiere el artículo 127, último párrafo de dicha Ley, por los pagos que les hagan, cuando la suma de los pagos efectuados desde el 1 de enero del año de que se trate y hasta la fecha del pago en el mismo año no exceda de la cantidad equivalente a veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el autor; por la parte que exceda deberán efectuar la retención de referencia.

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán informar a las personas que efectúen los pagos de derecho de autor, cuando sus ingresos excedan del equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el autor.

### **PRESTACIONES DE PREVISIÓN SOCIAL QUE EXCEDAN DE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS**

**ARTÍCULO 135-A.** Para los efectos de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 109 de la Ley, cuando las prestaciones de previsión social excedan de los límites establecidos en el citado precepto, dicho excedente se considerará como ingreso acumulable del contribuyente.

## **CAPÍTULO I**

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

#### **OPCIÓN DE ASIMILAR A SALARIOS LOS INGRESOS OBTENIDOS POR SOCIOS DE SOCIEDADES DE SOLIDARIDAD SOCIAL**

**ARTÍCULO 136.** Los socios de las sociedades de solidaridad social que perciban ingresos por su trabajo personal, determinados por la asamblea general de socios conforme a lo previsto en el artículo 17, 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 el Título IV, Capítulo I de la Ley.

#### **BECAS Y PRESTACIONES QUE SE CONSIDERAN INGRESOS**

**ARTÍCULO 137.** Para los efectos del artículo 110 de la Ley, 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 en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

#### **AVISO DE HONORARIOS PREPONDERANTES**

**ARTÍCULO 138.** Los contribuyentes que obtengan ingresos en los términos de la fracción IV del artículo 110 de la Ley, durante el primer año que presten servicios a un prestatario no estarán obligados a presentarle la comunicación a que se refiere el tercer párrafo de dicha 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 127 de la Ley.

#### **RETENCIÓN POR INGRESOS ASIMILADOS A SALARIOS**

**ARTÍCULO 138-A.** Para los efectos de la retención que se realice a las personas físicas que perciban ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, de conformidad con el artículo 110 de la Ley, el monto del subsidio acreditable deberá, en todo caso, calcularse en los términos del artículo 114 de la misma Ley, excepto cuando los contribuyentes que perciban los ingresos a que se refieren las fracciones II a VI del citado artículo 110, no reciban prestaciones exentas, por quien les efectúe el pago.

#### **PRIMA PAGADA POR CELEBRAR LA OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES O TÍTULOS VALOR QUE REPRESENTEN BIENES**

**ARTÍCULO 138-B.** Para los efectos de los artículos 110, fracción VII, 110-A y 180, de la Ley, se podrá disminuir del ingreso acumulable a que se refieren dichos preceptos 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 la prima se podrá actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el 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.

### **IMPUESTO ANUAL POR INDEMNIZACIONES**

**ARTÍCULO 139.** El total de percepciones a que se refiere la fracción II del artículo 112 de la Ley, será la cantidad obtenida por prima de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, por separación, disminuida por la cantidad que resulte de aplicar lo dispuesto por el artículo 109, fracción X de la Ley.

### **CALCULO DE IMPUESTO ANUAL POR PAGO ÚNICO DE PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 140.** Cuando el trabajador convenga con el empleador en que el pago de la jubilación, pensión o haber de retiro, se cubra mediante pago único, no se pagará el impuesto por éste, cuando el monto de dicho pago no exceda de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador, elevados al año. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos del artículo 112 de la Ley.

### **RETENCIÓN POR PAGO ÚNICO DE PENSIONES Y JUBILACIONES**

**ARTÍCULO 141.** Quienes mediante pago único cubran jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, efectuarán la retención a que se refiere el artículo 113 de la Ley, como sigue:

- I. Se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley a la cantidad mensual que se hubiera percibido de no haber pago único, disminuida en nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes.
- II. Se dividirá el pago único entre la cantidad mensual que hubiera percibido de no haber dicho pago. El cociente se multiplicará por el impuesto resultante conforme a la fracción anterior, determinándose así la retención que tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual.

### **CÁLCULO DEL INTERÉS REAL ACUMULABLE PROVENIENTE DE LA SUBCUENTA DE APORTACIONES VOLUNTARIAS AL SAR**

**ARTÍCULO 141-A.** Para los efectos del artículo 158 de la Ley, 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 211-A 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.

### **OPCIÓN PARA EL CALCULO DE LA RETENCIÓN EN PAGOS EXTRAORDINARIOS**

**ARTÍCULO 142.** Tratándose de las remuneraciones por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y vacacionales a que se refiere

el artículo 113 de la Ley, la persona que haga dichos pagos podrá optar por retener el impuesto que corresponda conforme a lo siguiente:

- 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 113 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.

### **SALARIO MÍNIMO DEL ÁREA GEOGRÁFICA DEL RETENEDOR**

**ARTÍCULO 143.** Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 110 de la Ley, para los efectos de aplicar los procedimientos establecidos en los artículos 113 y 116 de la propia Ley, podrán considerar el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al lugar donde el trabajador preste sus servicios, salvo que éste le hubiera solicitado por escrito que se considere el salario mínimo general del área geográfica que corresponda a su casa habitación. La solicitud antes mencionada, surtirá sus efectos 15 días después de la fecha en que el trabajador la presente a quien le haga los pagos a que este artículo se refiere.

Una vez presentada la solicitud por el trabajador, tratándose de la retención a que se refiere el artículo 113 de la Ley, el retenedor continuará considerando para los efectos de la retención, el salario mínimo general del área geográfica que corresponda a la casa habitación del trabajador, hasta en tanto este último le comunique por escrito que opta por que dicha retención se efectúe considerando el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al lugar donde presta sus servicios.

### **RETENCIONES POR PAGOS A DESTAJO**

**ARTÍCULO 144.** Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de la Ley, cuando paguen en función de cantidad de trabajo realizado y no de días laborados, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 113 o de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- I. Considerarán el número de días efectivamente trabajados para realizar el trabajo determinado.
- II. Dividirán el monto del salario entre el número de días a que se refiere la fracción anterior y al resultado se le aplicará la tarifa del artículo 113 de la Ley calculada en días, que para tal efecto publique en el **Diario Oficial de la Federación** el SAT.
- III. La cantidad que resulte conforme a la fracción anterior se multiplicará por el número de días determinados de acuerdo a la fracción I de este artículo y el producto será el impuesto a retener.

### **RETENCIONES POR PAGOS DE 7, 10 ó 15 DÍAS**

**ARTÍCULO 145.** Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de la Ley, cuando hagan pagos que comprendan un periodo de siete, diez o quince días, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido en dicho artículo, o bien, aplicando a la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo de que se trate, la tarifa del artículo mencionado, calculada en semanas, decenas o quincenas, según corresponda, que para tal efecto publique en el **Diario Oficial de la Federación** el SAT.

### **RETENCIONES SEMANALES**

**ARTÍCULO 146.** Cuando los pagos a que se refiere el artículo 110 de la Ley, se hagan en forma semanal, el retenedor podrá efectuar los enteros a que se refiere el artículo 113 de la Ley, considerando el número de pagos semanales que se hubieran efectuado en el periodo de que se trate.

### **OPCIÓN DE LOS PATRONES DE ESTIMAR LOS INGRESOS ANUALES Y DE EFECTUAR MENSUALMENTE UNA RETENCIÓN IGUAL PROMEDIO**

**ARTÍCULO 147.** Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de la Ley, podrán optar por efectuar mensualmente la retención que resulte de acuerdo con el artículo citado o conforme al procedimiento siguiente:

- I. Antes de realizar el primer pago por los conceptos a que se refiere el artículo 110 de la Ley, correspondiente al año de calendario por el que se calculen las retenciones en los términos de este artículo, determinarán el monto total de las cantidades que pagarán al trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado en dicho año.
- II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se dividirá entre doce y a la cantidad así determinada se le aplicará el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley. El resultado obtenido será el impuesto a retener.

Cuando se hagan pagos que comprendan periodos de siete, diez o quince días, podrán calcular la retención de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, aplicando el procedimiento establecido en el artículo 145 de este Reglamento.

Cuando se modifique alguna de las cantidades en base a las cuales se efectuó el cálculo a que se refieren las fracciones anteriores, se deberá recalcular el impuesto a retener.

## **RETENCIÓN POR PAGO ÚNICO CORRESPONDIENTE A VARIOS MESES**

**ARTÍCULO 148.** Cuando por razones no imputables al trabajador, éste obtenga en una sola vez percepciones gravables correspondientes a varios meses, distintas de la gratificación anual, de la participación de utilidades, de las primas vacacionales o dominicales, el pago provisional se calculará conforme a lo siguiente:

- I. Se dividirá el monto total de la percepción mencionada entre el número de días a que corresponda 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 113 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 pago provisional será la cantidad que resulte de aplicar al monto total de la percepción gravable a que se refiere este artículo, 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.

## **PAGO DE SALARIOS ACUMULADOS CORRESPONDIENTES A DOS MESES**

**ARTÍCULO 149.** Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de la Ley, cuando realicen pagos por periodos comprendidos en dos meses de calendario, y cuando la tarifa aplicable para el segundo mes de dicho periodo, se hubiera actualizado de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 177 de la propia Ley, para el cálculo de la retención correspondiente podrán aplicar la tarifa que se encuentre vigente al inicio del periodo por el que se efectúa el pago de que se trate. En este caso, dichas personas deberán efectuar el ajuste respectivo al calcular el impuesto en los términos del artículo 113 de la citada Ley, correspondiente al siguiente pago que realicen a la persona a la cual efectuaron la retención.

## **REQUISITOS PARA COMPENSAR SALDOS A FAVOR DE UN TRABAJADOR CONTRA LAS RETENCIONES DE OTRO**

**ARTÍCULO 150.** Para los efectos del quinto párrafo del artículo 116 de la Ley, el retenedor podrá compensar los saldos a favor de un trabajador contra las cantidades retenidas a otro trabajador, siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

- I. Que se trate de trabajadores que presten sus servicios a un mismo patrón y no estén obligados a presentar declaración anual.

- II. Que recabe documentación comprobatoria de que entregó la cantidad compensada al trabajador con saldo a favor.

Cuando la compensación de los saldos a favor de un trabajador sólo se efectúe en forma parcial y éste solicite la devolución correspondiente, el retenedor deberá señalar la compensación respectiva en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley.

### **RETENEDOR RELEVADO DE LA OBLIGACIÓN DE CALCULAR EL IMPUESTO ANUAL**

**ARTÍCULO 151.** El escrito a que se refiere el artículo 116, último párrafo, inciso c) de la Ley, deberá presentarse a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio por el que se va a presentar la declaración.

Los retenedores no harán el cálculo del impuesto anual respecto de aquellos trabajadores obligados a presentar declaración anual, en los términos del artículo 117, fracción III, incisos a) y c) de la Ley, siempre que éstos les presenten el escrito respectivo en el plazo mencionado en el párrafo anterior.

### **OPCIÓN DE LOS TRABAJADORES DE NO PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL.**

**ARTÍCULO 152.** Los contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios personales subordinados antes del 31 de diciembre del año de que se trate, podrán no presentar la declaración a que se refiere el inciso c) de la fracción III del artículo 117 de la Ley, cuando la totalidad de sus percepciones provengan únicamente de ingresos obtenidos por la prestación en el país de un servicio personal subordinado, éstos no excedan de la cantidad señalada en el inciso e) de la citada fracción III del artículo 117 de la Ley, y no deriven de la prestación de servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

Lo dispuesto en el párrafo que antecede no es aplicable tratándose de los ingresos señalados en las fracciones III y IV del artículo 110 de la Ley.

### **DATOS EN LAS CONSTANCIAS DE SALARIOS**

**ARTÍCULO 153.** Los empleadores obligados a expedir las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley, deberán consignar en las mismas todos los datos de la persona que le hubiera prestado servicios personales subordinados y devolver al trabajador el original de las constancias expedidas por otros empleadores que le hubiera entregado el trabajador durante el año de calendario de que se trate, conservando copias de estas últimas.

### **DECLARACIÓN ANUAL INFORMATIVA DE SALARIOS**

**ARTÍCULO 154.** En las declaraciones a que se refiere la fracción V del artículo 118 de la Ley, deben incluirse los datos del personal que no está obligado a pagar el impuesto.

La Secretaría podrá establecer lineamientos a efecto de que el Gobierno Federal, sus organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria, cumplan con las obligaciones de entero y declaración de las retenciones que efectúen conforme al Título IV de la Ley.



## **COMISIONES QUE SE ASIMILAN A SALARIOS PARA EFECTOS DE RETENCIÓN**

**ARTÍCULO 155.** Tratándose de contribuyentes que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales exclusivamente por concepto de comisiones, podrán optar, con el consentimiento del comitente, porque éste les efectúe la retención del impuesto en los términos del Capítulo I del Título IV de la Ley, en cuyo caso no les serán aplicables las disposiciones del Capítulo II del Título mencionado. Cuando se ejerza la opción antes señalada, previamente al primer pago que se les efectúe, el comisionista deberá comunicarlo por escrito al comitente, el cual cumplirá con lo siguiente:

- I. Efectuar la retención de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley y los artículos reglamentarios de dicho precepto.
- II. Calcular el impuesto anual de conformidad con el artículo 116 de la Ley y presentar la declaración a que se refiere la fracción V del artículo 118 de la propia Ley.
- III. Proporcionar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley, cuando así lo solicite el comisionista.

Los comisionistas presentarán su declaración anual acumulando a sus ingresos comprendidos en el Capítulo I del Título IV de la Ley, los obtenidos en los términos de este artículo, salvo que en el año de calendario de que se trate obtengan únicamente estos últimos ingresos, no provengan simultáneamente de dos o más comitentes, ni excedan de la cantidad a que se refiere el artículo 117 de la Ley y el comitente cumpla con la obligación señalada en la fracción II de este artículo.

Los comisionistas deberán solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley y proporcionarlas al comitente dentro del mes siguiente a aquel en el que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al comitente que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o conservarlas cuando presenten su declaración anual. No se solicitará la constancia al comitente que haga la liquidación del año.

La opción a que se refiere este artículo podrá ejercerse por cada uno de los comitentes y considerando todos los ingresos que se obtengan en el año de calendario de dicho comitente por concepto de comisiones. Dicha opción se entenderá ejercida hasta en tanto el contribuyente manifieste por escrito al comitente de que se trate que pagará el impuesto por los ingresos de referencia en los términos del Capítulo II del Título IV de la Ley.

## **DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE TRATÁNDOSE DE TRABAJADORES QUE TUVIERON DOS O MÁS PATRONES**

**ARTÍCULO 155-A.** Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el Capítulo I del Título IV de la Ley, de dos o más empleadores, para calcular el subsidio acreditable a que se refiere el artículo 178 de la Ley, deberán determinar la proporción del subsidio acreditable, dividiendo la suma del monto de los subsidios acreditables entre la suma de los montos de los subsidios acreditables y no acreditables respecto a dichos ingresos.

**LOS PAGOS POR SMG SE CONSIDERAN BASE PARA DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO**

**ARTÍCULO 155-B.** Para determinar el subsidio a que se refiere el artículo 114 de la Ley los empleadores considerarán dentro del monto total de los pagos efectuados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto en los términos del Capítulo I del Título IV de la propia Ley, los pagos que hayan efectuado a sus trabajadores por concepto de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente de que se trate, aun cuando dichos trabajadores no se hubieren encontrado afectos al pago de dicho impuesto por las cantidades percibidas por concepto de salario mínimo general.

**REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE PROPORCIÓN PATRONAL PARA EL SUBSIDIO**

**ARTÍCULO 155-C.** Para los efectos del artículo 114 de la Ley, los empleadores que inicien actividades, podrán obtener la proporción prevista en dicha disposición, con el monto total de los pagos efectuados en el periodo comprendido entre el primer día de inicio de actividades y la fecha en que se determine el impuesto, así como con el total de erogaciones efectuadas en el mismo periodo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados a que se refiere dicho artículo.

**CAPÍTULO II****DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES  
APLICACIÓN DE LAS MISMAS DISPOSICIONES DE REGLAMENTO QUE PARA  
LOS SUJETOS DEL TÍTULO II**

**ARTÍCULO 156.** Cuando en las disposiciones del Capítulo II del Título IV de la Ley, se señale que son aplicables determinados artículos del Título II de la propia Ley, para los efectos de dicho Capítulo son asimismo aplicables los artículos de este Reglamento que correspondan a los preceptos referidos del mencionado Título II.

**MONTO DE LA DISMINUCIÓN PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

**ARTÍCULO 157.** (Se deroga).

**SECCIÓN I****DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y  
PROFESIONALES****DEDUCCIÓN PROPORCIONAL DE CASA HABITACIÓN UTILIZADA EN  
ACTIVIDADES PROFESIONALES**

**ARTÍCULO 158.** En el caso de que los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el artículo 120 de la Ley, destinen una parte de su casa-habitación exclusivamente para el desarrollo de las actividades de las cuales provengan dichos ingresos, podrán deducir de éstos la parte proporcional del importe de las rentas pagadas, o cuando el inmueble sea de su propiedad, la parte de la deducción por inversiones que le corresponda a dicho bien, así como la del impuesto predial, 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.

### **CASOS EN QUE APLICA EL PLAZO DE 4 MESES ENTRE FECHA DE COMPROBANTE Y COBRO DEL CHEQUE**

**ARTÍCULO 159.** Para los efectos del artículo 125, fracción I, segundo párrafo de la Ley, 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 la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquel al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria y la fecha en la que efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

### **INGRESOS POR HONORARIOS EN FORMA ESPORÁDICA**

**ARTÍCULO 160.** Cuando el ingreso percibido en forma esporádica a que se refiere el artículo 128 de la Ley derive de pagos efectuados por una persona moral, el contribuyente que realice el pago provisional a que se refiere el artículo antes citado, podrá acreditar contra éste la retención efectuada en los términos del último párrafo del artículo 127 de la Ley.

### **INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN ESPORÁDICOS**

**ARTÍCULO 161.** Para los efectos del artículo 128 de la Ley, cuando los contribuyentes dispongan de un local como establecimiento permanente para prestar servicios profesionales, los ingresos por dichos servicios no se considerarán obtenidos esporádicamente.

En el caso de que los contribuyentes perciban ingresos de los señalados en el artículo 128 de la Ley, los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 133 de la Ley, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados, siempre que el pago correspondiente se realice a través de cheque nominativo para abono en cuenta.

### **HONORARIOS QUE SE ASIMILAN A SALARIOS PARA EFECTOS DE RETENCIÓN.**

**ARTÍCULO 162.** Cuando se obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley, relacionados con una obra determinada, mueble o inmueble, en la que el prestador del servicio no proporcione los materiales, y el pago se haga en función de la cantidad de trabajo realizado y no de los días laborados, éste podrá optar, con el consentimiento del prestatario, porque se le efectúe la retención del impuesto en los términos del Capítulo I del citado Título IV de la Ley, en cuyo caso no le serán aplicables las disposiciones de la Sección I del Capítulo II de referencia. Cuando se

ejerza la opción antes señalada, previamente al inicio de la obra de que se trate deberá comunicarse por escrito al prestatario, el cual cumplirá con lo siguiente:

- I. Efectuar la retención de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 113 de la Ley y los artículos reglamentarios de dicho precepto.
- II. Calcular, en su caso, el impuesto anual de conformidad con el artículo 116 de la Ley y presentar la declaración a que se refiere la fracción V del artículo 118 de la propia Ley.
- III. Proporcionar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley, cuando así lo solicite el prestador del servicio.

El prestador del servicio presentará su declaración anual acumulando a sus ingresos comprendidos en el Capítulo I del Título IV de la Ley, los obtenidos en los términos de este artículo, salvo que en el año de calendario de que se trate obtenga únicamente estos últimos ingresos, no provengan simultáneamente de dos o más prestatarios, ni excedan de la cantidad a que se refiere el inciso e) de la fracción III del artículo 117 de la Ley y el prestatario cumpla con la obligación señalada en la fracción II de este artículo.

El prestador del servicio deberá solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 118 de la Ley y proporcionarlas al prestatario dentro del mes siguiente a aquel en el que se inicie la prestación del servicio o, en su caso, al prestatario que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o conservarlas cuando presente su declaración anual. No solicitará la constancia al prestatario que haga el cálculo del impuesto anual.

La opción a que se refiere este artículo podrá ejercerse por cada uno de los prestatarios y considerando todos los ingresos que se obtengan en el año de calendario de dicho prestatario por concepto de prestación de servicios profesionales a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Dicha opción se entenderá ejercida hasta en tanto el contribuyente manifieste por escrito al prestatario de que se trate, que pagará el impuesto por los ingresos de referencia en los términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley.

### **OTROS INGRESOS ACUMULABLES EFECTIVAMENTE PERCIBIDOS**

**ARTÍCULO 163.** Para los efectos de los artículos 121, fracción I y 122, tercer párrafo de la Ley, se entenderá que los ingresos son efectivamente percibidos en el momento en el que se consuma la prescripción, conforme a la legislación aplicable al acto jurídico del que proviene el derecho del acreedor, no siendo necesaria la declaratoria de procedencia por parte de la autoridad correspondiente.

### **DEDUCCIÓN DE CUOTAS DE PEAJE**

**ARTÍCULO 164.** Para los efectos del artículo 123, fracción III de la Ley, para que los contribuyentes puedan deducir las cuotas de peaje pagadas en carreteras que cuenten con sistemas de identificación automática vehicular o sistemas electrónicos de pago, deberán amparar el gasto con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación automática vehicular o de los sistemas electrónicos de pago.

## **DESTRUCCIÓN O DONACIÓN DE MERCANCÍAS**

**ARTÍCULO 165.** Los contribuyentes podrán efectuar la destrucción o donación de las mercancías que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, en los términos de los artículos 87, 88 y 89 de este Reglamento.

## **PRACTICA DE INVENTARIO FÍSICO**

**ARTÍCULO 166.** Los contribuyentes personas físicas que perciban ingresos por la realización de actividades empresariales, para cumplir la obligación de formular el estado de posición financiera a que se refiere la fracción V del artículo 133 de la Ley, levantarán un inventario físico total de existencias conforme a lo dispuesto en el artículo 91 de este Reglamento.

## **CONTABILIDAD SIMPLIFICADA PARA QUIENES PERCIBAN INGRESOS POR HONORARIOS EXCLUSIVAMENTE**

**ARTÍCULO 167.** Para los efectos del artículo 133, fracción II de la Ley, los contribuyentes personas físicas que perciban ingresos provenientes de la prestación de servicios profesionales, que además obtengan ingresos provenientes de otras actividades gravadas en los términos del Título IV de la citada Ley, podrán llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable cuando los contribuyentes a que se refiere el presente artículo perciban además ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales por los que deba tributar en los términos del Capítulo II, Sección I del Título IV de la Ley.

## **SECCIÓN II**

### **DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES**

#### **CONTRIBUYENTES QUE OBTENGAN INGRESOS EN DOS O MÁS ENTIDADES FEDERATIVAS**

**ARTÍCULO 168.** Para los efectos del artículo 134, fracción I de la Ley, los contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más entidades federativas, deberán registrar por separado los ingresos, egresos, inversiones y deducciones, en la proporción que corresponda a la actividad realizada en cada entidad federativa.

#### **CONCEPTO DE MÁQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL**

**ARTÍCULO 169.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 134, tercer párrafo de la Ley, se consideran máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, los siguientes:

- I. Máquina registradora de comprobación fiscal, aquel equipo electrónico que opere de forma autónoma un sistema previamente autorizado por el SAT, el cual permita a los contribuyentes registrar, almacenar y verificar sus operaciones.
- II. Equipos electrónicos de registro fiscal, los equipos electrónicos que permitan al contribuyente registrar, almacenar y verificar sus

operaciones, siempre que para ello utilice un sistema electrónico previamente autorizado por el SAT.

- III. Sistema electrónico de registro fiscal, aquel programa informático que genera un registro lógico, permanente, inviolable e inalterable, el cual cumpla con las características autorizadas por el SAT para el registro, almacenamiento y verificación de operaciones, a través de medios electrónicos.

### **MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL**

**ARTÍCULO 170.** Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 134 de la Ley, así como quienes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán observar lo siguiente:

- I. Registrar en dichas máquinas, equipos o sistemas, el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general.
- II. Expedir los comprobantes que emitan dichas máquinas, equipos o sistemas, respecto de los actos o actividades señalados en la fracción anterior.
- III. Tener en operación las citadas máquinas, equipos o sistemas.
- IV. Cuidar que cumplan con su finalidad, y proporcionar y conservar la información de su funcionamiento, para lo cual deberán:
  - a) Llevar y conservar un libro de control de reparación y mantenimiento por cada una de sus máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

Dicho libro deberá ser proporcionado por el fabricante, importador o empresa desarrolladora del sistema que haya enajenado la máquina, equipo o sistema, según se trate, y contendrá la siguiente información, misma que debe ser registrada por el técnico al momento de instalar la máquina, equipo o sistema.

1. Nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes del usuario de la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, así como el número de registro.
2. Domicilio del establecimiento en el cual el contribuyente utilizará la máquina, equipo o sistema.
3. Nombre, denominación o razón social del fabricante, importador o empresa desarrolladora del sistema y el centro de servicio en donde el contribuyente debe hacer el reporte de la descompostura de la máquina, equipo o sistema de que se trate.

Para los efectos del segundo párrafo de este inciso, el libro de control que los fabricantes, importadores o la empresa desarrolladora del sistema deben proporcionar a los contribuyentes, podrá ser diseñado e impreso libremente siempre

que las páginas del mismo se encuentren foliadas en forma consecutiva y debidamente empastadas.

- b)** Solicitar al centro de servicio del fabricante, importador o empresa desarrolladora del sistema, de quien proceda la máquina, equipo o sistema, su reparación en caso de descompostura, así como los servicios de mantenimiento. Para tales efectos, el SAT, a través de su página electrónica de Internet, dará a conocer los centros de servicio autorizados por los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas.
- c)** Permitir la reparación y el mantenimiento de la máquina, equipo o sistema de que se trate, únicamente por el personal técnico del centro de servicio autorizado por el fabricante, importador o empresa desarrolladora del sistema.
- d)** Cuando se utilice sólo una máquina de comprobación fiscal o un solo equipo o sistema, en el establecimiento de que se trate y durante el tiempo en que exista imposibilidad de su utilización, se deberá cumplir con lo siguiente:
  - 1.** Registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en forma manual, mecanizada o electrónica.
  - 2.** Conservar la tira de auditoría de las operaciones que se registren en máquinas registradoras, equipos o sistemas, distintos a los autorizados por el SAT.
  - 3.** Formular un reporte global diario de las operaciones que se realicen.
  - 4.** Expedir comprobantes con todos los datos de los que emitan las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, excepto los relativos al número de registro y logotipo fiscal.

Cuando el contribuyente utilice varias máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, en el mismo establecimiento, durante el tiempo que le sea imposible utilizar alguno, operará sólo con los otros.

- V.** Presentar los avisos y conservar los registros o tiras de auditoría que contengan el número consecutivo de las operaciones y resumen diario de ventas, así como la demás información que exijan las disposiciones fiscales, incluido el aviso de pérdida de la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, que deberán rendir a la autoridad fiscal a más tardar el día siguiente a aquel en el que ocurrió el hecho o tuvo conocimiento del mismo.
- VI.** Colocar en lugar visible de sus establecimientos, una leyenda que indique que utiliza máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, que facilite al público solicitar el comprobante de las operaciones respectivas.

Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos del registro fiscal, en el caso de pérdida o descompostura de imposible reparación, o de descompostura de su memoria fiscal, o del módulo lógico fiscal tratándose de sistemas, estarán obligados a sustituirlos por otros que por lo menos reúnan las mismas características.

Cuando un contribuyente de los que se refiere este artículo, tenga necesidad de utilizar varias máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, para registrar los actos o actividades que realice con el público en general, deberá adquirirlos en el número que corresponda.

### **CARACTERÍSTICAS DE LAS MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 171.** Las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el tercer párrafo del artículo 134 de la Ley, deberán reunir como mínimo, las siguientes características:

- I. Tratándose de máquinas registradoras de comprobación fiscal:
  - a) Tener una memoria fiscal que conserve en forma permanente, por lo menos, los siguientes datos:
    1. Clave del Registro Federal de Contribuyentes, número de registro de la máquina y logotipo fiscal, mismos que se registrarán al iniciar el contribuyente el uso de las mismas. Estos datos deberán ser impresos en los comprobantes que emita la máquina, así como en la información que proporcione, y
    2. El valor total de los actos o actividades del día, así como el monto de los impuestos que se trasladen o repercutan al adquirente de los bienes o servicios, en su caso, y el número consecutivo de reportes globales diarios. La memoria fiscal debe permitir exclusivamente acumulaciones consecutivas crecientes, sin posibilidad de cancelación.

La memoria fiscal debe fijarse al armazón de la máquina registradora de comprobación fiscal, en forma inamovible y contar con un dispositivo de seguridad que garantice que no serán eliminados o alterados los datos que contiene. Dicho dispositivo consiste en una resina epóxica que cubra en su totalidad la memoria fiscal, el cual impide que se eliminen los registros de la citada memoria, así como su remoción.

Cuando la memoria fiscal sea desconectada, alterada o removida, la máquina registradora de comprobación fiscal debe contar con un mecanismo que impida el registro de operaciones permanentemente.
- b) Tener un sello fiscal que impida el acceso a los componentes internos de la máquina y que garantice la inviolabilidad de las memorias fiscal y de trabajo, mismo que consiste en una pieza cilíndrica de plomo o de resina epóxica que se coloca sobre el elemento de sujeción de la cubierta de la máquina y mediante la



utilización de un punzón especial, que se expande en su totalidad para sellar dicho elemento y en la parte exterior del sello se grava una clave alfanumérica que contiene una letra que identifica al fabricante o importador y una letra y dos dígitos que identifican al distribuidor o al centro de servicio.

**c)** Que emitan comprobantes que reúnan, por lo menos, los siguientes requisitos:

1. Nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
2. Domicilio fiscal del contribuyente y, en su caso, nombre y número de la sucursal.
3. Valor total de los actos o actividades realizados y número consecutivo del comprobante.
4. Fecha y hora de expedición, número de registro de la máquina y logotipo fiscal. El modelo y las características que este último deberá reunir, son los que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

Estos comprobantes podrán contener la cantidad y clase de mercancía o la descripción del servicio proporcionado.

**d)** Tener una memoria de trabajo que permita expedir un reporte global diario, el cual deberá contener la siguiente información:

1. Nombre, denominación o razón social del contribuyente y clave del Registro Federal de Contribuyentes.
2. Domicilio fiscal del contribuyente y, en su caso, nombre y número de la sucursal de que se trate.
3. Número de registro de la máquina, equipo o sistema y logotipo fiscal.
4. Número consecutivo del reporte, fecha y hora de emisión.
5. Valor total de los actos o actividades realizados, así como el monto total de los impuestos que se trasladen o repercutan al adquirente de los bienes o servicios, debiendo además hacer la separación de los actos o actividades por los que deberá pagar impuestos a las distintas tasas, de aquellos por los cuales la ley libera de pago.
6. Valor de los descuentos, rebajas, bonificaciones o devoluciones efectuadas, así como de las correcciones realizadas antes de la expedición del comprobante respectivo.
7. Número consecutivo de los comprobantes expedidos a que se refiere el inciso c) de esta fracción.

El reporte global diario formará parte de la contabilidad del contribuyente que corresponda.

- e) Expedir un reporte de la memoria fiscal por intervalos, mismo que contendrá la información referida en los subincisos 1 y 2 del inciso a) de esta fracción, según el periodo de que se trate.
- f) Tener adherida en un lugar visible, una etiqueta en la que se señalen los datos de identificación del fabricante o importador, la denominación comercial del modelo, el número de registro de la máquina y la leyenda "Máquina registradora de comprobación fiscal".

**II.** En el caso de los equipos electrónicos de registro fiscal:

- a) Contar con un dispositivo fiscal electrónico, un programa aplicativo y una impresora la cual debe tener una tira de auditoría electrónica o, en su caso, deberá generar la impresión de un original para el comprobante fiscal y una copia para la tira de auditoría impresa, en ambos casos, la tira debe reunir los siguientes requisitos:
  1. Número consecutivo de los comprobantes fiscales.
  2. Número del registro del equipo electrónico de registro fiscal.
  3. Fecha y hora de operación.
  4. Detalle de cada documento.
  5. Valor total de cada transacción.

El dispositivo fiscal electrónico debe permitir la lectura de la memoria fiscal, de la memoria de trabajo, de los totalizadores, de los contadores y de aquellos registros que aseguren un correcto funcionamiento del sistema, el cual deberá instalarse en un recipiente inviolable, protegido mediante un sello fiscal que impida el acceso a los componentes del dispositivo fiscal electrónico y que garantice la inviolabilidad de las memorias fiscal y de trabajo que reúna las características contenidas en el inciso b) de la fracción anterior.

- b) Expedir comprobantes fiscales que reúnan los requisitos señalados en el inciso c) de la fracción I de este artículo, así como el número de registro del equipo que le corresponda.
- c) Contar con una memoria fiscal la cual debe conservar, por lo menos, la información a que se refiere el inciso a) de la fracción anterior.
- d) Emitir un reporte global diario, el cual contenga la información a que se refiere el inciso d) de la fracción I de este artículo.
- e) Contar con un dispositivo de seguridad que, a falta de energía eléctrica garantice la conservación de los datos contenidos en la memoria de trabajo, por un periodo no menor de treinta días.
- f) Tener un fechador que imprima en forma automática la fecha de la operación en el comprobante fiscal emitido, así como en la tira de auditoría, ya sea impresa o electrónica.

- g)** Tener contadores que reúnan las siguientes características:
  1. El primero, con por lo menos seis dígitos para numerar consecutivamente los comprobantes fiscales.
  2. El segundo, con cuatro dígitos para numerar los reportes globales diarios.
  3. Un tercero de por lo menos cuatro dígitos para numerar consecutivamente los documentos no fiscales.
- h)** Contar con un número de registro, el cual debe ir almacenado en la memoria fiscal y además en un lugar visible en el exterior del dispositivo fiscal electrónico o del gabinete que lo contenga.

**III.** Tratándose de sistemas electrónicos de registro fiscal:

- a)** Contar con un módulo lógico fiscal capaz de almacenar y, en su caso, expedir la información a que se refieren los incisos a), subincisos 1 y 2, c) y d), subincisos 1 a 7, de la fracción I de este artículo.
- b)** Contar con un sistema de seguridad que no acepte más registros ante cualquiera de las siguientes fallas: desconexión o ausencia de la impresora, falta de papel en la misma, imposibilidad de escritura en el módulo lógico fiscal o en la tira de auditoría impresa o electrónica, así como la falta de transmisión de datos al servidor de replicación en el periodo indicado en el inciso c) de esta fracción.
- c)** Contar con los dispositivos necesarios para conectarse al servidor de replicación y transmitir, al finalizar la jornada de trabajo del contribuyente, la información contenida en el módulo lógico fiscal que corresponda a dicha jornada.
- d)** Dar aviso al usuario, en caso de que la información no se hubiera transmitido al servidor de replicación, en el plazo a que se refiere el inciso anterior.
- e)** Permitir que la información que se almacena sea codificada.
- f)** Generar una bitácora codificada del módulo lógico fiscal que permita almacenar los reportes de auditoría de dicho módulo, así como las fallas que se generen en el sistema.
- g)** Contar con una tira de auditoría electrónica o impresa, en la cual deberá registrar en forma codificada los datos a que se refiere el inciso a) de la fracción anterior.
- h)** Permitir la emisión de un reporte del módulo lógico fiscal por intervalos, mismo que deberá contener la información referida en los subincisos 1 y 2 del inciso a) de la fracción I de este artículo, según el periodo de que se trate.
- i)** Contar con un dispositivo de seguridad que a falta de energía eléctrica garantice la conservación de los datos contenidos en el módulo lógico fiscal, por lo menos hasta la siguiente transmisión.

## **REQUISITOS DE LOS FABRICANTES O IMPORTADORES DE MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 172.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 134, tercer párrafo de la Ley, los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas, de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán obtener del SAT, la aprobación por modelo y registro de los mismos, para lo cual además deben acreditar previamente, los siguientes requisitos:

- I. Obtener de las autoridades competentes el certificado de reconocimiento de que cada uno de los modelos de máquinas registradoras, equipos o sistemas electrónicos, que se proponga fabricar, importar o enajenar, reúnen los requisitos y características de fabricación y funcionamiento establecidos por la Norma Mexicana de Calidad, expedida conforme a la Ley Federal Sobre Metrología y Normalización, para ser considerados de comprobación fiscal o registro fiscal, según se trate.
- II. Contar con registro de fabricante, importador o empresa desarrolladora de sistemas, otorgado por el SAT, una vez aprobados el modelo o modelos de cada máquina registradora de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, que se proponga fabricar, importar o enajenar y sus correspondientes dispositivos de seguridad.
- III. Contar con el suficiente personal técnico para la reparación y mantenimiento de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, cuyos modelos sean aprobados por el SAT.

Los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas a quienes el SAT otorgue registro y apruebe sus modelos de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, son los que se den a conocer en la página electrónica de Internet de dicho Órgano.

## **DOCUMENTACIÓN QUE DEBEN ACOMPAÑAR A LA SOLICITUD LOS FABRICANTES O IMPORTADORES DE MRCF PARA OBTENER REGISTRO**

**ARTÍCULO 173.** Para la obtención del registro de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas deberán presentar ante el SAT, solicitud por escrito acompañada de la siguiente información:

- I. Original del certificado de reconocimiento a que se refiere la fracción I del artículo anterior, de fabricación y funcionamiento de cada uno de los modelos de máquinas, equipos o sistemas que se pretenda sean aprobados.
- II. Relación de los centros de servicio y de los centros de distribución, en la que se debe señalar el nombre, clave en el Registro Federal de Contribuyentes, domicilio, teléfono y nombre del responsable de los mismos, anexando copia de la carta del proveedor en la que se certifica a dichos centros.

- III. Características y especificaciones de cada uno de los modelos sujetos a aprobación, así como su denominación técnica y comercial, en su caso.
- IV. En las solicitudes de autorización de máquinas o equipos, se debe anexar el registro o documento que acredite los derechos de comercialización, respecto de los bienes presentados para su autorización.
- V. Tratándose de sistemas electrónicos de registro fiscal, la empresa desarrolladora del sistema deberá acreditar la titularidad de los derechos de propiedad intelectual o de comercialización, para lo cual deberá exhibir copia certificada del documento expedido para esos efectos por la autoridad competente o, en su caso, el contrato de comercialización correspondiente.

El número de registro de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal que otorguen las autoridades fiscales, estará formado por 3 letras del nombre del fabricante, importador o desarrollador y 7 dígitos progresivos.

#### **APROBACIÓN Y REGISTRO DE MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 174.** La aprobación y registro de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, a que se refiere el artículo anterior, estará sujeta a que éstos tengan las características a que se refiere el artículo 171 de este Reglamento, y se ajusten a los modelos y dispositivos de seguridad aprobados por el SAT, así como que el fabricante, importador o la empresa desarrolladora del sistema, cumplan con lo siguiente:

- I. Mantener la debida proporción entre el personal técnico de servicio para la reparación y mantenimiento y el número de máquinas, equipos o sistemas registrados que correspondan al modelo o modelos aprobados.
- II. Proporcionar el servicio de reparación y mantenimiento de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal que enajene, así como los que previo acuerdo con el SAT le sean asignados, provenientes de otro fabricante, importador o empresa desarrolladora de sistemas a quien se hubiera dejado de aprobar y registrar máquinas, equipos o sistemas, en los supuestos del artículo 175 de este Reglamento.
- III. Colocar en el dispositivo de seguridad, el sello fiscal, y solicitar a la autoridad fiscal el número de registro que corresponda a cada máquina registradora, equipo o sistema que presente para su aprobación.
- IV. Señalar un número de registro a cada centro de servicio con que cuente para la reparación y mantenimiento de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.
- V. Proporcionar mensualmente, a más tardar dentro de los primeros 5 días del mes siguiente, a través de la página electrónica de Internet del SAT, la información referente a:
  - a) Número de enajenaciones realizadas en el periodo.

- b) Número de registro, modelo o licencia, y número de serie, asignados a cada máquina registradora de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal instalados en ese periodo.
- c) El nombre, denominación o razón social y la clave del Registro Federal de Contribuyentes del adquirente.
- d) Domicilio en el cual se instaló la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, así como, en el caso de este último, los equipos en los que se hubiera instalado.
- e) En su caso, las altas o bajas de los centros de servicio, así como del técnico responsable de los mismos, encargado de la reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos o sistemas.
- f) Reportar la relación de las máquinas, equipos o sistemas importados, incluyendo el número de pedimento, la cantidad, el país de origen y la fecha de la importación.

Para los efectos de proporcionar la información a que se refiere esta fracción, el SAT entregará al fabricante, importador o empresa desarrolladora, la clave que le permita el acceso a la página correspondiente.

- VI. Avisar a la autoridad fiscal de la alteración o remoción del sello fiscal y de la imposible reparación o de la descompostura o agotamiento de la memoria fiscal de una máquina, equipo o sistema a la que deba prestar los servicios de reparación y mantenimiento, al día siguiente de conocido el hecho por el centro de servicio.

## **CAUSALES DE LA PERDIDA DE APROBACIÓN Y REGISTRO DE MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 175.** El SAT dejará sin efectos la aprobación del modelo o modelos de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, para ser utilizados con ese carácter, a partir de la fecha de cancelación, así como su registro de las máquinas, equipos o sistemas, que hubiera otorgado, cuando el fabricante, importador o empresa desarrolladora, incurra en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Enajene o licencie, según sea el caso, máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, que no reúnan las características a que se refiere el artículo 171 de este Reglamento, así como las declaradas en su registro ante el SAT.
- II. Haya acumulado:
  - a) Tres amonestaciones en caso de que:
    - 1. No proporcione en tiempo los avisos a que se encuentra obligado en los supuestos de alteración o remoción del sello fiscal, de la imposible reparación o de la descompostura o agotamiento de la memoria fiscal o módulo lógico fiscal de

- una máquina, equipo o sistema electrónico, respecto de los cuales deba prestar los servicios de reparación y mantenimiento.
2. Sus centros de servicio no presten debidamente el servicio de mantenimiento o reparación de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.
  3. No cuente con centros de servicio suficientes para proporcionar los servicios de reparación y mantenimiento.
  4. No presente en tiempo la declaración a que se refiere la fracción V del artículo anterior.
  5. No proporcione la máquina registradora de comprobación fiscal, equipos de registro fiscal, dentro del plazo de los seis meses siguientes a la fecha en que se hubiera comprometido a efectuar la entrega al adquirente.
- b) Cinco amonestaciones, en los demás supuestos de incumplimiento a las obligaciones que derivan de la aprobación y registro de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

## **PROCEDIMIENTO APLICABLE A FABRICANTES O IMPORTADORES INFRACTORES**

**ARTÍCULO 176.** En los supuestos a que se refiere el artículo anterior, el SAT procederá como sigue:

- I. Conocidos los hechos u omisiones que presuman la violación o el incumplimiento, los dará a conocer por escrito al interesado en forma circunstanciada, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga, ofrezca las pruebas que estime pertinentes, y acompañe a su escrito las documentales correspondientes.
- II. Tratándose de hechos que puedan implicar los supuestos a que se refiere la fracción anterior, en el mismo acto el SAT suspenderá el trámite de solicitudes de aprobación y registro del fabricante, importador o empresa desarrolladora, hasta en tanto se dicta la resolución que proceda.
- III. Las pruebas diversas de las documentales deberán rendirse en un plazo de treinta días siguientes a aquel en que concluya el término para su ofrecimiento. Recibidas en tiempo las pruebas ofrecidas o vencido el término respectivo, y antes de dictar la resolución, se abrirá un periodo no inferior a cinco días ni superior a diez para que el interesado formule los alegatos que considere procedentes, una vez concluido dicho periodo se dictará la resolución que corresponda y se notificará al interesado.
- IV. Los nombres y modelos de los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas electrónicos de registro fiscal a quienes la autoridad les hubiera cancelado la autorización, se darán a conocer por el SAT a través de su página electrónica de Internet.

## **REGLAS DE MANEJO DE LOS SELLOS FISCALES EN MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 177.** Los dispositivos de seguridad correspondientes a las máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal, sólo pueden ser removidos por los técnicos responsables de los centros de servicio autorizados por los fabricantes o importadores para reparar las máquinas o equipos. Una vez realizada la reparación y antes de poner en uso la máquina o equipo, el técnico deberá colocar el nuevo sello fiscal.

El técnico de servicio deberá imprimir su registro en el sello fiscal de la máquina o equipo, después de efectuar la reparación.

Cuando los técnicos de los centros de servicio descubran que el dispositivo de seguridad ha sido alterado o removido, deben abstenerse de realizar el servicio de reparación o mantenimiento solicitado.

## **DATOS DEL LIBRO DE CONTROL DE MAQUINAS REGISTRADORAS**

**ARTÍCULO 178.** En el caso de que el contribuyente solicite la reparación o mantenimiento, los centros de servicio, dentro de los cinco días siguientes a dicha solicitud, deberán proporcionar a los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas, a través de medios electrónicos, los datos siguientes:

- I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, clave de Registro Federal de Contribuyentes del usuario de la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, así como el número de registro y número de serie.
- II. Domicilio del establecimiento en que el contribuyente utiliza la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal.
- III. Fecha y hora en que el contribuyente reportó la descompostura de la máquina, equipo o sistema al centro de servicio para su reparación y la fecha y hora en que se inició el servicio.
- IV. Número del último comprobante expedido antes de la prestación del servicio de reparación o mantenimiento, números de comprobantes emitidos y operaciones realizadas en la prueba de reparación o mantenimiento y número del primer comprobante que expida la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal a partir del momento en que nuevamente se ponga en servicio.
- V. Fecha y hora en que se reanudó la utilización de la máquina, equipo o sistema, describiendo las reparaciones efectuadas, indicando si fue necesario remover el sello fiscal del dispositivo de seguridad, en su caso, así como el nombre del técnico que efectuó el servicio.
- VI. Fecha y hora en que por cualquier otra circunstancia se inició o suspendió la utilización de la máquina, equipo o sistema.
- VII. Avisar de la alteración o remoción del dispositivo de seguridad o del sello fiscal, así como la descompostura, la imposible reparación o



agotamiento, de la memoria fiscal de una máquina o equipo, al que deba prestar los servicios de reparación y mantenimiento. Esta información deberá proporcionarse el día siguiente a aquel en el que conoció el hecho por el técnico que proporcionó el servicio.

Los centros de servicio son responsables de que sus técnicos de servicio le informen oportunamente de los supuestos a que se refiere este artículo.

La información recabada en los términos de este artículo, deberá ser proporcionada por los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras a la autoridad fiscal conjuntamente con la información a que se refiere la fracción V del artículo 174 de este Reglamento, excepto la referida en la fracción VII de este artículo, la cual deberá proporcionarse al día siguiente en que se reciba.

Asimismo, el técnico del centro de servicio autorizado deberá anotar en el libro de control a que se refiere el inciso a) de la fracción IV del artículo 170 de este Reglamento, conjuntamente con su nombre y firma, la información contenida en las fracciones III, IV y V de este artículo.

### **DESCOMPOSTURAS DE LA MAQUINA REGISTRADORA**

**ARTÍCULO 179.** Si la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, presenta alguna descompostura que impida su correcto funcionamiento, el contribuyente debe solicitar la reparación por escrito o a través de medios electrónicos, al centro de servicio correspondiente, a más tardar el día siguiente a aquel en que dejó de funcionar. En el caso de que sólo utilice dicha máquina, equipo o sistema, en el establecimiento de que se trate, procederá a hacer los registros correspondientes en forma manual, mecanizada o electrónica y si utiliza varios continuará el registro en los otros.

El centro de servicio debe atender la solicitud de quien le solicite el servicio dentro de los tres días siguientes al de la solicitud.

Cuando a juicio del técnico de servicio, una máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, presente alguna descompostura de imposible reparación, dará aviso inmediato al fabricante, importador o empresa desarrolladora de sistemas, el que ordenará al centro de servicio que se confirme este hecho dentro de los siguientes dos días. Con la confirmación, el técnico de servicio hará la anotación respectiva en el libro de control y comunicará la situación al contribuyente, en tanto que el fabricante, importador o empresa desarrolladora de sistemas dará aviso a la autoridad fiscal para que proceda a la cancelación del registro de la máquina, equipo o sistema de que se trate.

El contribuyente está obligado a conservar los registros, reportes y demás información que se hayan registrado por la máquina, equipo o sistema, así como la memoria fiscal y el módulo lógico fiscal, correspondiente, cumpliendo para ello con las medidas de protección que señale el SAT.

Cuando la descompostura corresponda a la memoria fiscal, ésta agote su capacidad de registro, o se trate del módulo lógico fiscal, el técnico de servicio se abstendrá de efectuar la reparación y deberá dar aviso en los términos del tercer párrafo de este artículo y procederá conforme a lo señalado por el mismo.

**AVISO DE PERDIDA DE MAQUINA REGISTRADORA**

**ARTÍCULO 180.** El contribuyente que por cualquier circunstancia sufra la pérdida o destrucción de su máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal, debe presentar aviso a la autoridad fiscal correspondiente dentro del día siguiente a aquel en que tuvo conocimiento del hecho, comunicándolo también al centro de servicio respectivo. En el caso de que sólo tenga dicha máquina en el establecimiento de que se trate, procederá a hacer los registros correspondientes en forma manual, mecanizada o electrónica, a que se refiere el inciso d) de la fracción IV del artículo 170 de este Reglamento. Si utiliza varias máquinas, equipos o sistemas en el mismo establecimiento, continuará el registro en las otras hasta que se realice la sustitución.

**SUSTITUCIÓN DE MAQUINA REGISTRADORA**

**ARTÍCULO 181.** Cuando la máquina registradora de comprobación fiscal, equipo o sistema electrónico de registro fiscal presente alguna descompostura de imposible reparación, cuando la memoria fiscal o el módulo lógico fiscal se descomponga o agote su capacidad de registro, o en el caso de pérdida de la máquina, equipo o sistema, el contribuyente, debe proceder a su sustitución en un plazo que no excederá de 60 días naturales contados a partir de la fecha en que el técnico de servicio asentó en el libro de control la imposible reparación o descompostura de la memoria fiscal o módulo lógico fiscal, o a partir del siguiente día a aquel en que el propio contribuyente tuvo conocimiento de la referida pérdida, y en el caso de que sólo cuente con una máquina en el establecimiento de que se trate, procederá a hacer el registro del valor de sus actos o actividades con el público en general, en los términos del inciso d) de la fracción IV del artículo 170 de este Reglamento. Si utiliza varias máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal en el establecimiento, continuará el registro en las otras hasta que se realice la sustitución.

**DOCUMENTACIÓN QUE DEBEN CONSERVAR COMO PARTE DE SU CONTABILIDAD, LOS FABRICANTES O IMPORTADORES DE MRCF**

**ARTÍCULO 182.** Para los efectos del artículo 134, tercer párrafo de la Ley, los fabricantes, importadores o empresas desarrolladoras de sistemas, de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, según se trate, deberán conservar como parte de su contabilidad, por lo menos, la siguiente información:

- I. Nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes del adquirente de la máquina, equipo o sistema.
- II. Marca, modelo, número de serie o licencia, de la máquina registradora, equipo o sistema enajenado.
- III. Domicilio en el que se hubieran entregado, así como, en su caso, equipo en el que se hubiera instalado.
- IV. Fecha de enajenación y entrega.
- V. La fecha en que, en su caso hubiera efectuado la reactivación fiscal de la máquina registradora, equipo o sistema.

- VI. Nombre de los técnicos responsables de cada centro de servicio, así como las altas y bajas registradas.

### **SECCIÓN III DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

#### **CONTRIBUYENTES QUE OBTENGAN INGRESOS EN DOS O MÁS ENTIDADES FEDERATIVAS**

**ARTÍCULO 182-A.** Para los efectos del artículo 139, fracción IV de la Ley, los contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más entidades federativas, simultáneamente, deberán llevar por separado el registro de sus ingresos diarios correspondientes a cada entidad federativa, identificando también los provenientes de la enajenación de bienes de procedencia extranjera.

#### **PERSONAS FÍSICAS COPROPIETARIAS DE UN NEGOCIO DESIGNACIÓN DE UN REPRESENTANTE COMÚN**

**ARTÍCULO 182-B.** Las personas físicas copropietarias de una negociación que tributen en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, designarán a uno de ellos como representante común, el cual deberá llevar los registros, expedir y recabar la documentación que determinen las disposiciones fiscales, conservar los registros y documentación referidos y cumplir con las obligaciones en materia de retención de impuestos a que se refiere la Ley.

### **CAPÍTULO III DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES DEDUCCIONES PARA PAGOS PROVISIONALES**

**ARTÍCULO 183.** Los contribuyentes que opten por efectuar la deducción a que se refiere el segundo párrafo del artículo 142 de la Ley, lo deberán hacer por todos los inmuebles por los que otorguen el uso o goce temporal, incluso por aquéllos en los que tengan el carácter de copropietarios, a más tardar en la fecha en la que se presente la primera declaración provisional que corresponda al año de calendario de que se trate, y una vez ejercida no podrá variarse en los pagos provisionales de dicho año, pudiendo cambiarse la opción al presentar la declaración anual del ejercicio al que correspondan.

#### **AMORTIZACIÓN DE PERDIDAS EN ARRENDAMIENTOS**

**ARTÍCULO 184.** Cuando en el año de calendario las deducciones a que se refiere el artículo 142 de la Ley, sean superiores a los ingresos a que se refiere el Capítulo III del Título IV de la propia Ley, la diferencia podrá deducirse de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual correspondiente a ese mismo año, excepto de aquellos a que se refieren los Capítulos I y II del Título IV de esta Ley.

#### **DEDUCCIONES PARA PAGOS PROVISIONALES**

**ARTÍCULO 185.** Los contribuyentes al efectuar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 143 de la Ley, harán las deducciones a que se refiere el mismo, que correspondan al periodo por el que se presenta la declaración.

Tratándose de inversiones, los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento por el uso o goce temporal de bienes inmuebles para casa habitación, podrán deducir de los ingresos del periodo, la cuarta parte de la deducción que corresponda al año calendario. En el caso de contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles para uso distinto de casa habitación, podrán deducir de los ingresos del periodo, la doceava parte de la deducción que corresponda al año de calendario.

Cuando las deducciones no se efectúen dentro del periodo al que correspondan, se podrán efectuar en los siguientes periodos del mismo ejercicio o al presentar la declaración anual.

En el caso de que los ingresos percibidos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, sean inferiores a las deducciones del periodo, los contribuyentes podrán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos, como deducible en los periodos siguientes, siempre y cuando dichas deducciones correspondan al mismo año calendario.

### **CALCULO DEL ULTIMO PAGO PROVISIONAL DE ARRENDADORES**

**ARTÍCULO 186.** Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el Capítulo III del Título IV de la Ley, podrán calcular el último pago provisional considerando en lugar de los ingresos y de las deducciones del periodo que corresponda, los del año calendario, aplicando la tarifa del artículo 177 y la tabla del artículo 178 de la misma y acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones.

### **PAGOS PROVISIONALES EN PRIMER EJERCICIO**

**ARTÍCULO 187.** Los contribuyentes que únicamente perciban ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles durante el primer año de calendario en que perciban dichos ingresos, estarán obligados a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 143 de la Ley, a partir del periodo en el que las rentas pactadas o devengadas correspondientes al mismo, excedan de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al periodo de que se trate y continuarán efectuando los pagos provisionales durante los periodos que falten para terminar dicho año de calendario, independientemente del monto de ingresos que por concepto de rentas perciban en esos periodos.

### **CONTABILIDAD SIMPLIFICADA**

**ARTÍCULO 188.** Los contribuyentes que perciban ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles superiores a la cantidad señalada en la fracción II del artículo 145 de la Ley, podrán cumplir con la obligación a que se refiere dicha fracción llevando la contabilidad simplificada conforme se establece en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando el contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales por los que deba tributar en los términos del Capítulo II, Sección I del Título IV de la Ley.

### **REQUISITOS DE RECIBOS DE ARRENDAMIENTO**

**ARTÍCULO 189.** Los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 145 de la Ley, deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código

Fiscal de la Federación, dichos comprobantes deberán además señalar 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 y firmarse por el contribuyente o su representante.

Tratándose de ingresos derivados de bienes en copropiedad, será el representante común quien expida los comprobantes respectivos.

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

##### **PAGO EN PARCIALIDADES EN ENAJENACIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 190.** Para los efectos del último párrafo del artículo 147 de la Ley, cuando se pacte el pago en parcialidades se procederá como sigue:

- I. Se determinará la ganancia obtenida en la enajenación y se calculará el pago provisional, aplicando la tarifa del artículo 177 de la Ley a la parte de la ganancia acumulable.
- II. La parte de la ganancia acumulable deberá acumularse en el año de calendario en que se efectúe la enajenación, con independencia de los ingresos que se perciban por ésta en dicho año de calendario.
- III. Por la parte de la ganancia no acumulable, se pagará impuesto conforme a lo dispuesto por el último párrafo del citado artículo 147.
- IV. El contribuyente garantizará el interés fiscal. La garantía será igual a la diferencia que resulte entre el pago provisional que en los términos del artículo 154 de la Ley correspondería y el pago provisional que se efectúe en los términos de la fracción I de este artículo, más los posibles recargos correspondientes a un año. Cuando la enajenación a plazos se consigne en escritura pública, el fedatario público deberá presentar la garantía mencionada conjuntamente con la declaración del pago provisional.

Antes del vencimiento del plazo de un año contado a partir de la fecha de la enajenación, el contribuyente deberá renovar la garantía por la cantidad que le falte cubrir del impuesto que se cause sobre la parte de la ganancia no acumulable, más los posibles recargos que se causen por un año más. La renovación de la garantía a que se refiere este párrafo se deberá efectuar cada año hasta que se termine de pagar el impuesto adeudado y, en el caso de no hacerlo, el crédito se hará exigible al vencimiento de la garantía no renovada.

##### **DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA CUANDO LA ADQUISICIÓN DEL TERRENO NO COINCIDA CON LA FECHA DE LA CONSTRUCCIÓN**

**ARTÍCULO 191.** Para calcular la ganancia y los pagos provisionales a que se refieren los artículos 147 y 154 de la Ley, respectivamente, tratándose de ingresos por la enajenación de inmuebles cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción, se estará a lo siguiente:

- I. Del importe total de la operación, se separará el precio de enajenación tanto del terreno como el de la construcción.

- II. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculada conforme al artículo 148 de la Ley. Tratándose de deducciones que no puedan identificarse si fueron efectuadas por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la proporción que les corresponda conforme al precio de enajenación.
- III. Las ganancias obtenidas conforme a la fracción anterior se dividirán entre el número de años transcurridos, sin que exceda de veinte, entre la fecha de adquisición y construcción, respectivamente, y la de enajenación; la suma de ambos resultados será la parte de la ganancia que se acumulará a los demás ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- IV. El pago provisional se calculará como sigue:
  - a) Al monto de la ganancia acumulable conforme a la fracción anterior se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la Ley y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable.
  - b) El cociente que se obtenga conforme al inciso a) se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción, respectivamente; cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno o de la construcción.
  - c) La suma de los resultados obtenidos en base al inciso anterior, será el monto del pago provisional a enterar.

### **OPCIONES PARA COMPROBAR EL COSTO DE CONSTRUCCIÓN**

**ARTÍCULO 192.** Para los efectos de la fracción II del artículo 148 de la Ley, cuando el enajenante no pueda comprobar el costo de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se considerará como costo el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. Cuando dicho aviso precise la proporción del valor de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, el contribuyente considerará únicamente como costo, el valor que corresponda a la construcción.

Las autoridades fiscales podrán ordenar, practicar o tomar en cuenta el avalúo de las inversiones por los conceptos mencionados, referidos a la fecha en la que las construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble se hayan terminado. Cuando el valor de avalúo sea inferior en más de un 10% de la cantidad que se contenga en el aviso de terminación de obra, se considerará el monto del avalúo como costo de las inversiones.

Cuando por cualquier causa los contribuyentes no puedan comprobar el costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones realizadas en un inmueble, podrán considerar como costo de dichas inversiones el 80% del valor de las construcciones que reporte el avalúo que al efecto se practique, referido a la fecha

en que las mismas inversiones fueron terminadas, tomando en consideración la antigüedad que el citado avalúo reporte.

### **DEDUCCIÓN EN PERDIDA POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y PARTES SOCIALES**

**ARTÍCULO 193.** La deducción de la pérdida a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la Ley, tratándose de acciones y partes sociales procederá en los términos del artículo 54 de este Reglamento.

### **AMORTIZACIÓN DE PERDIDAS EN ENAJENACIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 194.** Cuando el contribuyente disminuya la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I del artículo 149 de la Ley, de los demás ingresos, excepto de los ingresos a que se refieren los Capítulos I y II del Título IV de la Ley, que deba acumular en la declaración anual correspondiente al mismo año en que se sufra la pérdida de que se trate, deberá hacerlo después de efectuar, en su caso, las deducciones correspondientes al Capítulo III del Título IV de la Ley.

### **COSTO DE ADQUISICIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN RIFAS, SORTEOS O DONACIÓN**

**ARTÍCULO 195.** Para los efectos de los artículos 150 y 152 de la Ley, se considerará costo de adquisición:

- I. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1 de enero de 1981, el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada, el que haya servido para efectos del impuesto. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste servirá como costo referido a la fecha de adquisición.
- II. Tratándose de bienes adquiridos por donación hecha por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, el costo de adquisición 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.

### **COSTO DE ADQUISICIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR PRESCRIPCIÓN**

**ARTÍCULO 196.** Para los efectos del artículo 148 de la Ley, tratándose de la enajenación de bienes adquiridos por prescripción, se determinará su costo conforme al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición, disminuido por las deducciones señaladas por el artículo 156 de la Ley. Si en la fecha en que se adquirió no procedía la realización de avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiera consumado, independientemente de la fecha de la sentencia que la declare. Cuando no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquélla en que se haya interpuesto la demanda.

Queda excluido de esta disposición el caso en que se acuda a la prescripción para purgar vicios en los supuestos del artículo 205 de este Reglamento.

## **PROPORCIONES A CONSIDERAR CUANDO NO SE IDENTIFIQUE EL VALOR DEL TERRENO Y EL DE CONSTRUCCIONES**

**ARTÍCULO 197.** Para los efectos de la fracción I del artículo 151 de la Ley, cuando no pueda separarse del costo comprobado de adquisición, la parte que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, los contribuyentes podrán considerar la proporción que se haya dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o bien se podrán considerar las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

## **GANANCIA EN ENAJENACIÓN DE INMUEBLES EN COPROPIEDAD**

**ARTÍCULO 198.** Tratándose de la enajenación de inmuebles cuyo dominio pertenezca proindiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará la ganancia conforme al Capítulo IV del Título IV de la Ley; a cada proporción de la ganancia resultante para cada copropietario se le aplicará lo dispuesto en el artículo 147 de la Ley.

En el caso de que no pudieran identificarse las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán en forma proporcional a los derechos de copropiedad.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo será aplicable a la enajenación de inmuebles que realice el representante de la sucesión con consentimiento de los herederos o legatarios, considerando la proporción que a cada uno de ellos le corresponda en la sucesión.

## **CASOS EN LOS QUE NO SE DISMINUIRÁ LA DEPRECIACIÓN**

**ARTÍCULO 199.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 151 de la Ley, no se disminuirá el costo de adquisición en función de los años transcurridos, respecto de los siguientes bienes:

- I. Las obras de arte.
- II. Los automóviles cuya antigüedad de año modelo sea de 25 o más años a la fecha de la enajenación.
- III. Los metales y piedras preciosas, las perlas y las manufacturas de joyería hechas con cualquiera de los citados bienes, siempre que dichos metales, piedras y perlas representen más del 50% del valor de las materias primas incorporadas.

Tratándose de bienes distintos de los señalados en las fracciones anteriores los contribuyentes podrán no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, sólo mediante autorización previa de la autoridad fiscal.

## **COSTO DE ADQUISICIÓN EN EL CASO DE INMUEBLES ADQUIRIDOS POR HERENCIA**

**ARTÍCULO 200.** Para los efectos del artículo 152 de la Ley, en el caso de inmuebles que hubieren sido adquiridos por herencia, legado o donación, sobre los que un ejidatario hubiere asumido el dominio pleno en los términos del artículo 82 de la Ley Agraria, se podrá considerar lo siguiente:



- I. Como costo de adquisición de dicho ejidatario, el valor de avalúo realizado por las personas a que se refiere el artículo 4o. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, referido a la fecha de expedición del título de propiedad por parte del Registro Agrario Nacional.
- II. Como fecha de adquisición del ejidatario, la que señala en la fracción anterior.

### **CASOS EN LOS QUE NO SE EFECTUARA LA RETENCIÓN EN ENAJENACIÓN DE INMUEBLES**

**ARTÍCULO 201.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 154 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.

Cuando las enajenaciones a que se refiere el párrafo anterior sean efectuadas por contribuyentes que tributen en términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV 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 los términos del artículo 154 de la propia Ley.

### **INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES POR ADJUDICACIÓN JUDICIAL O FIDUCIARIA**

**ARTÍCULO 202.** Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, para los efectos del artículo 14, fracción II del Código Fiscal de la Federación, considerarán que la enajenación se realiza en el momento en que se finque el remate del bien, debiendo realizar, en su caso, el pago provisional en los términos del tercer párrafo del artículo 154 de la Ley.

Asimismo, las personas físicas que obtengan ingresos por la adquisición de bienes inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, para efectos del último párrafo del artículo 155 de la Ley, considerarán como ingreso la diferencia entre el precio de remate y el avalúo practicado en la fecha en la que se haya fincado el remate, debiendo, en su caso, realizar el pago provisional que corresponda en los términos del segundo párrafo del artículo 157 de la Ley.

### **OBLIGACIÓN DE NOTARIOS, CORREDORES JUECES Y DEMÁS FEDATARIOS QUE INTERVENGAN EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES**

**ARTÍCULO 203.** Para los efectos de los artículos 154, tercer párrafo, 154-Bis, tercer párrafo y 189, tercer párrafo de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán calcular y, en su caso, enterar el impuesto que corresponda a dichas enajenaciones de conformidad con las citadas 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.

### **REGLAS PARA EL DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO PARA RETENCIÓN MENOR AL 20 % EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

**ARTÍCULO 204.** Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 154 de la Ley, tratándose de enajenación de acciones, el adquirente podrá efectuar una retención menor al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine la operación relativa por contador público registrado, y se cumplan los siguientes requisitos:

- I. El aviso para presentar dicho dictamen deberá presentarse ante la autoridad fiscal que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, a más tardar el día 10 del mes de calendario inmediato posterior a la fecha de la enajenación.

El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente, así como por el contador público registrado que vaya a dictaminar.

- II. El dictamen deberá presentarse dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se presentó o debió presentarse la declaración del impuesto e incluir como mínimo en el cuaderno del dictamen los documentos e informes siguientes:

- a) Dictamen del contador público registrado en el SAT en los términos de la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

- b) Determinación del resultado obtenido en la enajenación, señalando por cada sociedad emisora el precio de las acciones, su costo promedio por acción y el resultado parcial obtenido en la operación, así como el nombre y firma del contador público, y el número de su registro que lo autoriza para dictaminar.

- c) Análisis del costo promedio por acción, señalando por cada una, los siguientes datos:

1. Tratándose de la determinación del costo comprobado de adquisición actualizado: Fecha de adquisición, número de acciones, valor nominal, costo comprobado de adquisición y factor de actualización que corresponda.

En el caso de acciones por las que ya se hubiera calculado el costo promedio por acción: Costo promedio por acción determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior y la fecha en la que ésta se efectuó, siempre que dicha operación haya sido a su vez dictaminada cumpliendo con los requisitos a que se refiere este artículo, así como la fecha y la autoridad fiscal ante la cual se entregó dicho dictamen.

2. Tratándose de la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición y a la fecha de la enajenación: Saldo a la fecha de adquisición de las acciones,

factor de actualización aplicado, determinación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición y de enajenación, de las acciones. Para estos efectos los saldos de la cuenta de referencia deberán considerarse en la proporción que le corresponda al enajenante por las acciones adquiridas en la misma fecha.

3. Determinación de las pérdidas fiscales pendientes de deducir, los reembolsos pagados y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley, asignadas en la proporción que de dichos conceptos le correspondan al enajenante, considerando el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación señalando:
  - i. Tratándose de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a la fecha de la enajenación de las acciones: El análisis por año y factores de actualización aplicados de cada una de las pérdidas pendientes de disminuir, así como al periodo al que corresponde.
  - ii. Tratándose de los reembolsos pagados: Los factores de actualización aplicados, así como el periodo a que corresponden.
  - iii. Tratándose de la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley: Los factores de actualización aplicados, así como el periodo al que corresponden.
4. Tratándose de las pérdidas fiscales obtenidas por la emisora antes de la fecha en la que el enajenante adquirió las acciones: El análisis de las pérdidas disminuidas durante el periodo de tenencia del enajenante, en la proporción que de las mismas le corresponden de acuerdo a su tenencia accionaria.
  - d) Monto original ajustado determinado, número total de acciones que tenga el enajenante de la misma emisora a la fecha de la enajenación; número de acciones que enajena; utilidad o pérdida obtenida por acción y ganancia total obtenida en la operación.
  - e) Cálculo del impuesto a cargo del contribuyente, que se determinará aplicando a la cantidad que resulte de dividir el total de la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años, la tarifa calculada en los términos del artículo 154, segundo párrafo de la Ley, y multiplicando el resultado obtenido por el número de años antes citado.

El cuaderno del dictamen se deberá acompañar con su carta de presentación.

- III. El texto del dictamen relativo a la enajenación de acciones elaborado por contador público registrado, deberá contener:

- a)** La afirmación de que examinó la determinación del costo promedio por acción de las acciones enajenadas y la declaración del impuesto correspondiente y de si ambos procedimientos se llevaron a cabo en los términos de la Ley y de este Reglamento.

En el caso de que el impuesto retenido al enajenante sea menor que el que se determinaría de aplicar a la ganancia en la enajenación de acciones la tasa máxima de la tarifa del artículo 113 de la Ley, el enajenante deberá calcular el impuesto sobre dicha ganancia efectuando el entero correspondiente en la declaración de pago provisional que deba presentar, en su caso, por sus demás ingresos, acumulando a los mismos dicho ingreso, en el mes en el que se presente el dictamen respectivo, señalando en dicho dictamen la fecha en la que se efectuó el pago señalado. En este caso el enajenante podrá acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo el monto que le hayan retenido conforme a este artículo.

- b)** Nombre del enajenante.
- c)** Nombre del adquirente.
- d)** Nombre de la sociedad emisora de las acciones.
- e)** Fecha de la enajenación de las acciones.
- f)** Mención en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de:
1. La antigüedad en la tenencia de las acciones.
  2. Los medios a través de los cuales se cercioró del costo de adquisición de las acciones.
  3. La determinación de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición y a la fecha de enajenación, de las acciones, con base en los datos contenidos en las constancias que deben emitir las sociedades emisoras de las acciones.
  4. Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por acción, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad.
  5. Con base en los anexos antes señalados y a los resultados obtenidos, el contador público emitirá el dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte en la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago y que no se encuentra con impedimento profesional para emitirlo.
  6. En el caso de observar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el contador público registrado deberá mencionar claramente en qué consiste y cuantificar su efecto sobre la operación.

- IV.** Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

El contador público que realice el dictamen deberá firmarlo, señalar su nombre y el número de registro que lo autoriza para dictaminar.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando el adquirente de las acciones no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, en cuyo caso el enajenante podrá efectuar un pago provisional menor, siempre que se dictamine la operación relativa por contador público registrado y se cumpla con los requisitos establecidos en este artículo.

El adquirente podrá, asimismo, no efectuar la retención a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 154 de la Ley, o efectuar una menor, cuando se trate de acciones emitidas por las personas morales a que se refiere el artículo 95 de la Ley y siempre que la persona moral de que se trate emita constancia en la que se determine la ganancia o pérdida que resulte de la enajenación en los términos de este artículo, sin que sea necesario efectuar dictamen por contador público registrado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de operaciones superiores al monto establecido en el párrafo quinto del citado artículo 154 de la Ley.

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

### **VALOR DE ADQUISICIÓN POR PRESCRIPCIÓN**

**ARTÍCULO 205.** Tratándose de adquisiciones por prescripción, el valor de los bienes se determinará mediante avalúo referido a la fecha en la que ésta se hubiere consumado, independientemente de la fecha de la sentencia que la declare. En el caso de que no pueda determinarse la fecha en la que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquélla en la que se haya interpuesto la demanda.

En los casos en que se acuda a la prescripción positiva para purgar vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos bienes, no quedará gravado el ingreso así percibido, siempre y cuando se hubiera pagado el impuesto correspondiente por dichos actos.

### **ADQUISICIÓN DE BIENES POR SOCIEDAD CONYUGAL O COPROPIEDAD**

**ARTÍCULO 206.** Tratándose de la sociedad conyugal en la que sus integrantes no ejerzan la opción a que se refiere el artículo 120 de este Reglamento o copropiedad, el cálculo del impuesto anual así como el pago provisional a que se refieren los artículos 156 y 157 de la Ley, respectivamente, deberán efectuarse por cada uno de los copropietarios o cónyuges, por la parte de ingresos que le corresponda. Asimismo, en el cálculo del impuesto anual deberán efectuarse en forma proporcional las deducciones relativas a los ingresos que obtengan por adquisición de bienes.

**AMORTIZACIÓN DE PERDIDAS EN ADQUISICIÓN DE BIENES**

**ARTÍCULO 207.** Cuando en un año de calendario las deducciones que establece el artículo 156 de la Ley, sean superiores a los ingresos a que se refiere el Capítulo V del Título IV de la misma, la diferencia podrá deducirse de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual correspondiente a ese mismo año, excepto de los ingresos a que se refieren los Capítulos I y II del citado Título IV de la Ley, después de efectuar, en su caso, las deducciones del Capítulo III del referido Título IV de la Ley y la parte de la pérdida que corresponda en los términos de la fracción I del artículo 149 de la propia Ley.

**CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL EN CASO DE DIFERENCIA EN RELACIÓN AL VALOR DE AVALÚO**

**ARTÍCULO 208.** En todos los casos de enajenación de inmuebles consignados en escritura pública en los que los adquirentes sean personas físicas o morales a que se refiere el Título III de la Ley, a excepción de las que señala el artículo 102 de la misma, en los que el valor del avalúo exceda en más de un 10% al monto de la contraprestación pactada por la operación de que se trate, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, cuando eleven a escritura pública el contrato en que consta la enajenación, calcularán en los términos del artículo 157 de la Ley, el pago provisional que corresponda al adquirente, aplicando el 20% sobre la parte en que el valor de avalúo exceda al de la contraprestación pactada.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:

- I. La enajenación se realice mediante algún programa de fomento de vivienda auspiciado por organismos descentralizados de la Federación, del Distrito Federal o de los Estados.
- II. Se trate de elevar a escritura pública contratos privados de compraventa de inmuebles o de celebrar en escritura pública el contrato definitivo en cumplimiento de un contrato de promesa de compraventa, siempre que se cumpla con lo siguiente:
  - a) Que el contrato de promesa de compraventa se hubiera celebrado ante fedatario público.
  - b) Que tratándose de contratos privados de promesa de compraventa o de compraventa de inmuebles, se hubieran timbrado para efectos fiscales, se hubieran registrado dentro de los seis meses siguientes al día de su celebración, ante las autoridades fiscales de la localidad donde se encuentre ubicado el inmueble a fin de que se expidieran a cargo del promitente comprador o del adquirente las boletas de cobro de contribuciones locales que correspondan a dicho inmueble, o bien, se hubiera pagado el impuesto local de adquisición de inmuebles correspondiente a dicho contrato.
  - c) Que, en su caso, el valor del inmueble que se consideró para efectos de registrar el contrato privado de promesa o de compraventa ante las autoridades locales, o bien para pagar el

impuesto local de adquisición de inmuebles correspondiente a dicho contrato, no exceda en más de un 10%, al precio de la enajenación sin considerar el importe de los intereses como parte de dicho precio.

- III. Cuando el adquirente en el contrato que se eleva a escritura pública sea una persona distinta de la que adquirió o tenía derecho a adquirir conforme a un contrato privado de promesa de compraventa o de compraventa, deberá cumplirse con lo previsto en la fracción anterior y acreditarse, además, que se pagó el impuesto por enajenación de bienes, por las cesiones de derechos que se hubieran pactado por el inmueble de que se trate, o bien, que por dichas operaciones se presentó declaración en los términos del tercer párrafo del artículo 154 de la Ley.

En el caso de cumplirse con lo previsto por las fracciones anteriores, los fedatarios públicos dejarán de calcular el impuesto por la adquisición de bienes, y señalarán en la propia escritura, las razones por las cuales no efectuaron dicho cálculo.

Para los efectos de este artículo, cuando los contribuyentes no estén obligados a practicar un avalúo conforme a otras disposiciones legales, se considerará como valor de avalúo el valor catastral.

## **CAPÍTULO VI DE LOS INGRESOS POR INTERESES**

### **CÁLCULO DEL RENDIMIENTO ACUMULABLE**

**ARTÍCULO 209.** Para los efectos de los artículos 104 y 159 de la Ley, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de renta variable, según corresponda, calcularán el rendimiento acumulable de sus accionistas personas físicas, en el ejercicio fiscal de que se trate, a partir de una asignación diaria por accionista de los ingresos gravables devengados diarios a favor de la sociedad, netos de gastos. Para estos efectos estarán a lo dispuesto en los artículos 209-A, 209-B, 209-C, 209-D y 214-A, de este Reglamento.

### **CÁLCULO DE LOS INTERESES NOMINALES**

**ARTÍCULO 209-A.** Las sociedades de inversión en instrumentos de deuda calcularán los intereses nominales devengados diarios, netos de gastos, de sus accionistas personas físicas, conforme a lo siguiente:

- I. Determinarán diariamente y por separado:
  - a) El interés nominal devengado a favor de la sociedad de inversión de que se trate, correspondiente a los instrumentos de deuda que estén gravados para las personas físicas conforme a la Ley.
  - b) El interés nominal devengado a favor de la sociedad de inversión de que se trate, por los instrumentos de deuda que estén exentos para las personas físicas.

Los intereses devengados deberán incluir, tanto los cobrados por la sociedad de inversión, como la variación en la valuación diaria de dicho tipo de instrumentos, que no hayan sido incluidos como interés devengado de días anteriores.

- II. Se distribuirán los gastos administrativos que sean deducibles conforme a la Ley, entre los ingresos mencionados en la fracción anterior, de acuerdo a lo siguiente:
- a) Dividirán el valor de la cartera de instrumentos de deuda gravados para personas físicas entre el valor de la cartera total.
  - b) Dividirán el valor de la cartera de instrumentos de deuda exentos para personas físicas entre el valor de la cartera total.
  - c) Los resultados de los incisos a) y b) inmediatos anteriores, se multiplicarán por el importe de los gastos administrativos deducibles diarios de la cartera total para obtener la parte de éstos que se adjudicará a la operación de cada tipo de instrumento.
- Para los efectos de esta fracción los valores a que se refieren los incisos a) y b) se deberán valorar al final de cada día.
- III. Para obtener los ingresos nominales devengados diarios, netos de gastos, la sociedad restará de cada uno de los dos tipos de ingresos a que se refiere la fracción I, incisos a) y b), de este artículo, la parte de los gastos administrativos que les corresponda, calculados conforme al inciso c) de la fracción II anterior.

#### **DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA POR LA ENAJENACIÓN DE LA CARTERA ACCIONARIA Y LA VARIACIÓN EN LA VALUACIÓN**

**ARTÍCULO 209-B.** Las sociedades de inversión de renta variable, además de calcular los intereses nominales devengados diarios, netos de gastos, de sus accionistas personas físicas, conforme se establece en el artículo 209-A de este Reglamento, determinarán la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, conforme a lo siguiente:

- I. Determinarán diariamente y por separado en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas, la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha parte de la cartera, al final de cada día.
- II. Dividirán el valor de la cartera accionaria, en la parte que corresponda a las personas físicas, entre el valor de la cartera total, ambos valuados al final de cada día.
- III. El resultado obtenido conforme a la fracción II anterior, se multiplicará por el importe de los gastos administrativos deducibles diarios de la cartera total, para obtener la parte de éstos que se adjudicará a la cartera accionaria de la sociedad de que se trate, en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas.
- IV. Para obtener la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, la sociedad restará del resultado obtenido conforme a la fracción I anterior, la parte de los gastos administrativos que le corresponda a su cartera accionaria, calculados conforme a la fracción III de este artículo.



## **DETERMINACIÓN DE LOS INTERESES NOMINALES QUE DEBAN INFORMAR A SUS ACCIONISTAS PERSONAS FÍSICAS**

**ARTÍCULO 209-C.** Para los efectos de la fracción I del artículo 105 de la Ley, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de renta variable, según corresponda, determinarán los intereses nominales que deban informar a sus accionistas personas físicas, conforme a lo siguiente:

- I. Dividirán el total de los intereses nominales devengados diarios a favor de la sociedad, calculados conforme a la fracción III del artículo 209-A del presente Reglamento, entre el número de acciones propiedad de sus accionistas personas físicas. Estos intereses serán netos de gastos y se calcularán al final de cada día.
- II. Calcularán el monto de los intereses nominales diarios de cada accionista persona física, multiplicando el resultado a que se refiere la fracción anterior, por el número de acciones en poder de cada accionista persona física al final de cada día.
- III. Para calcular los intereses nominales del ejercicio correspondientes a cada accionista persona física, las sociedades de inversión sumarán o restarán, según corresponda, los intereses nominales diarios devengados a favor de cada uno de los accionistas citados, calculados conforme a la fracción II anterior, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho accionista haya tenido acciones de la sociedad de inversión de que se trate.

## **CÁLCULO DE LOS INTERESES REALES ACUMULABLES DE SUS ACCIONISTAS PERSONAS FÍSICAS**

**ARTÍCULO 209-D.** Para calcular los intereses reales acumulables de sus accionistas personas físicas, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de renta variable, según corresponda, estarán a lo siguiente:

- I. Restarán de los intereses nominales devengados diarios netos de gastos correspondientes a los instrumentos de deuda que estén gravados, calculados conforme al artículo 209-A de este Reglamento, la cantidad que resulte de multiplicar el valor al final de cada día de la cartera de instrumentos de deuda gravados, en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas, por el factor que se obtenga de acuerdo a lo previsto por el artículo 211-A de este Reglamento.
- II. Los intereses reales acumulables diarios de las personas físicas por acción, se obtendrán dividiendo el resultado obtenido conforme a la fracción anterior, entre el número de acciones en circulación al final de cada día de la sociedad de inversión de que se trate, en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas.
- III. Los intereses reales acumulables diarios correspondientes a cada persona física, se calcularán multiplicando el resultado obtenido conforme a la fracción anterior por el número de acciones en poder de cada accionista persona física al final de cada día.

- IV. Para determinar los intereses reales acumulables del ejercicio correspondientes a cada accionista persona física, las sociedades de inversión sumarán o restarán, según corresponda, los intereses reales acumulables diarios a favor de cada accionista persona física, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho accionista haya tenido acciones de la sociedad.

#### **TASA A RETENER EN INTERESES PAGADOS POR INSTITUCIONES DE SEGUROS**

**ARTÍCULO 210.** Para los efectos del artículo 158 de la Ley, las instituciones de seguros, en lugar de efectuar la retención en los términos del citado precepto, podrán efectuarla aplicando una tasa del 20% sobre los intereses reales.

#### **OBLIGACIÓN DE SEÑALAR AL BENEFICIARIO DE LOS RENDIMIENTOS**

**ARTÍCULO 211.** Para los efectos del artículo 159 de la Ley, en los casos de contratos celebrados por dos o más personas con integrantes del sistema financiero, éstas deberán precisar en el texto del documento que al efecto expidan, quién será la persona o personas que percibirán los rendimientos.

Los contribuyentes que contraten con dichas instituciones tendrán, a su vez, la obligación de manifestarles quién o quiénes percibirán los rendimientos.

Cuando no se haya precisado quién es la persona o personas que percibirán los rendimientos o las designaciones sean equívocas o alternativas, se entenderá que los rendimientos corresponden al titular y a todos los cotitulares en la misma proporción, salvo prueba en contrario, incluso cuando en la constancia que expida el integrante del sistema financiero no se efectúe la separación del ingreso por titular o cotitular. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 120 de este Reglamento.

#### **CÁLCULO DEL FACTOR PARA DETERMINAR EL MONTO REAL DE LOS INTERESES**

**ARTÍCULO 211-A.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 159 de la Ley, las instituciones que componen el sistema financiero determinarán el factor aplicable en proporción al número de días correspondientes a la inversión que genere los intereses, conforme a lo siguiente:

- I. Se dividirá la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor del último día de la inversión o del ejercicio, según corresponda, entre la estimativa diaria del citado índice del día inmediato anterior al primer día de la inversión o del ejercicio, el más reciente. Las estimativas diarias del Índice Nacional de Precios al Consumidor a las que se refiere esta fracción, se calcularán conforme se establece en el artículo 211-B del presente Reglamento.
- II. Se restará la unidad al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior.
- III. El resultado obtenido de acuerdo a la fracción II anterior será el factor a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el cual deberá calcularse hasta el cienmillonésimo.

## **DETERMINACIÓN DE LA ESTIMATIVA DIARIA DEL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR**

**ARTÍCULO 211-B.** Para determinar la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el artículo 211-A del presente Reglamento, se estará a lo siguiente:

- I. Se dividirá el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de que se trate, entre el mismo índice correspondiente al mes inmediato anterior.
- II. Se dividirá la unidad entre el número total de días que corresponda al mes de que se trate. El cociente que resulte será el exponente que se utilizará en la fracción III de este artículo.
- III. El factor diario de ajuste se determinará elevando el resultado obtenido conforme a la fracción I anterior, al exponente a que se refiere la fracción II del presente artículo.
- IV. Para calcular la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor del primer día del mes de que se trate, se multiplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes inmediato anterior al mes de que se trate, por el factor diario de ajuste calculado conforme a la fracción III anterior.

Para determinar la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor de los días subsecuentes del mes de que se trate, se multiplicará la estimativa diaria del citado índice que corresponda al día inmediato anterior al día de que se trate, por el factor diario de ajuste a que se refiere este artículo.

Para los efectos de este artículo la estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor y los cocientes a los que hace referencia el mismo, deberán calcularse hasta el cienmillonésimo.

## **SUJETO RETENEDOR EN CASO DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN ANTE INTERMEDIARIOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN PARA EFECTUAR RETENCIÓN**

**ARTÍCULO 212.** Las instituciones de crédito o casas de bolsa que intervengan en la enajenación de los títulos a que se refiere el artículo 9o. de la Ley, efectuarán la retención del impuesto señalada en el artículo 160 de la misma Ley, en cuyo caso, quienes paguen los ingresos no estarán obligadas a efectuar la retención.

Los intermediarios financieros a que se refiere el párrafo anterior, no estarán obligados a efectuar la retención antes referida, cuando los títulos mencionados se depositen en una institución de crédito o casa de bolsa, distinta de la que intervino en su adquisición o en una institución para el depósito de valores a que se refiere la Ley del Mercado de Valores, para su custodia y administración, siempre que estas instituciones o casas de bolsa efectúen la retención del impuesto por los ingresos que se deriven de dichos títulos, en cuyo caso, quienes paguen los ingresos no estarán obligados a efectuar la retención.

La retención a que se refiere el párrafo anterior, se efectuará con base en la información necesaria que deberán proporcionar, al momento de transferir los títulos,

las instituciones de crédito, las casas de bolsa o las instituciones para el depósito de valores a que se refiere la Ley del Mercado de Valores, que hayan intervenido en su adquisición o transferencia.

Se considera información necesaria para efectuar la retención, conforme al párrafo anterior:

- I. La fecha de adquisición de los títulos.
- II. En su caso, el folio asignado a la operación, por cada adquisición, por la institución para el depósito de valores.
- III. El número de la cuenta del cliente en la institución de crédito o casa de bolsa que prestará el servicio de custodia y administración de los títulos.
- IV. El monto de la operación en moneda nacional y el número de títulos.
- V. La fecha de vencimiento de los títulos transferidos.
- VI. El emisor de los títulos.
- VII. El número de serie y cupón.

Las personas que proporcionen la información necesaria en los términos de este artículo, no estarán obligadas a retener el impuesto correspondiente, siempre y cuando la transmitan al momento en que se realiza la transferencia de los títulos para su custodia y administración.

En el supuesto de que una institución de crédito o casa de bolsa, no intervenga en la adquisición de los títulos a que se refiere el artículo 9o. de la Ley, el enajenante de los títulos deberá acumular a sus demás ingresos la ganancia obtenida.

Las instituciones de crédito y las casas de bolsa que celebren operaciones de reporto con los títulos a que se refiere el artículo 9o. de la Ley, efectuarán la retención que corresponda en los términos de las disposiciones fiscales, por los premios que se paguen. No se efectuará la retención mencionada cuando el reportador sea una institución de crédito o casa de bolsa del país.

En los casos a que se refiere este artículo, la retención se podrá calcular aplicando al precio de adquisición del título de que se trate, el factor que resulte de multiplicar el número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de su enajenación o redención, por el cociente que resulte de dividir la tasa impositiva aplicable entre 365. Este cociente se calculará hasta el millonésimo.

Lo dispuesto en este artículo, se aplica de conformidad con lo señalado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

### **RETENCIÓN EN PAGO DE INTERESES**

**ARTÍCULO 213.** Para los efectos de los artículos 58 y 160 de la Ley, cuando el monto de la retención que deban efectuar los intermediarios financieros sea mayor que el monto de los intereses pagados, el monto de la retención que se efectúe no deberá de exceder del monto de los intereses pagados. Lo anterior también será aplicable a los fondos de administración a cargo de las instituciones de seguros.

## **CASOS EN QUE NO SE EFECTUARÁ RETENCIÓN**

**ARTÍCULO 214.** Para los efectos del artículo 160 de la Ley, no se efectuará la retención del impuesto por los intereses que se paguen a residentes en México que provengan de la captación de recursos de establecimientos ubicados en el extranjero de instituciones de crédito del país, siempre y cuando dichas instituciones informen a la autoridad fiscal correspondiente sobre los intereses pagados durante el ejercicio a cada uno de los contribuyentes, identificándolos por su clave del Registro Federal de Contribuyentes tratándose de personas morales y de la Clave Única de Registro de Población en el caso de personas físicas.

## **DIVIDENDOS POR CARTERA ACCIONARIA**

**ARTÍCULO 214-A.** Para los efectos del artículo 165 de la Ley, las sociedades de inversión de renta variable que en el ejercicio fiscal de que se trate, reciban dividendos por su cartera accionaria, deberán calcular el monto del dividendo que le corresponda a sus accionistas, de acuerdo a su inversión, conforme a lo siguiente:

- I. Calcularán los dividendos por acción, dividiendo los dividendos percibidos en el día de que se trate, entre el número de sus acciones en circulación al final del citado día.
- II. Determinarán los dividendos por accionista, multiplicando el resultado obtenido conforme a la fracción I de este artículo, por el número de acciones en poder del accionista al final del día de que se trate.
- III. Calcularán los dividendos totales en el ejercicio a favor de cada accionista, sumando los dividendos por accionista, calculados conforme a la fracción anterior, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho accionista haya tenido acciones de la sociedad de que se trate.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, también será aplicable para calcular el monto del dividendo que le corresponda a los accionistas personas morales.

Aquellas sociedades de inversión, que hayan percibido dividendos y les proporcionen información sobre los mismos a sus accionistas personas físicas conforme a las fracciones I, II y III, del presente artículo, determinarán el monto de los dividendos acumulables y el impuesto acreditable para cada accionista persona física, aplicando el procedimiento que se establece en el primer párrafo del artículo 165 de la Ley, en la proporción que corresponda a cada uno de sus accionistas personas físicas. Dicha información se consignará en la constancia a que se refiere dicho precepto.

## **INTERESES QUE PUEDEN CONSIDERARSE OTROS INGRESOS**

**ARTÍCULO 215.** Los contribuyentes personas físicas para los efectos de determinar el impuesto del ejercicio, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Capítulo VI del Título IV de la Ley, podrán aplicar lo dispuesto en el Capítulo IX del citado Título, por los ingresos que durante el ejercicio de que se trate hayan obtenido por intereses provenientes de:

- I. Depósitos efectuados en el extranjero.

- II. Créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.
- III. Créditos o préstamos otorgados a residentes en México.

Tratándose de los intereses provenientes de los depósitos, créditos o préstamos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, cuando el ajuste anual por inflación deducible a que se refiere el artículo 46 de la Ley, sea superior a los intereses nominales devengados, según corresponda, el resultado se considerará pérdida. La pérdida a que se refiere este párrafo podrá disminuirse en el ejercicio en el que ocurra o en los cuatro ejercicios posteriores, conforme a lo establecido en el artículo 168 de la Ley. Los contribuyentes que ejerzan esta opción no podrán cambiarla en el futuro.

## **CAPÍTULO VII DE LOS INGRESOS POR OBTENCIÓN DE PREMIOS**

### **CASOS DE NO RETENCIÓN EN INGRESOS POR PREMIOS**

**ARTÍCULO 216.** Para que de conformidad con el artículo 163 de la Ley, no se efectúe la retención del impuesto a que se refiere el penúltimo párrafo de dicho precepto, las personas morales que tributen en los términos del Título II de la Ley estarán obligadas a exhibir copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la última declaración del ejercicio presentada para el pago del impuesto. Tratándose del primer ejercicio o de personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el artículo 102 de la Ley, deberá presentarse copia de la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

### **OPCIÓN DE NO EXPEDIR CONSTANCIA DE INGRESO Y RETENCIÓN EN ENTREGA DE PREMIOS**

**ARTÍCULO 217.** Para los efectos de lo establecido en el artículo 164 de la Ley, quienes entreguen premios derivados de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta y concursos de toda clase, podrán no expedir la constancia a que se refiere la fracción I del precepto citado, cuando el monto individual del premio no exceda la cantidad de \$ 10,000.00 y siempre que las personas a quienes les efectúen los pagos no soliciten dicha constancia.

En los casos en los que se solicite la constancia, 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.

## **CAPÍTULO VIII DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS OTROS INGRESOS OBTENIDOS POR COPROPIEDADES O SOCIEDAD CONYUGAL**

**ARTÍCULO 218.** Los ingresos a que se refiere el Capítulo IX del Título IV de la Ley, percibidos en copropiedad o sociedad conyugal, corresponderán a cada persona física en la proporción a que tenga derecho.

En estos casos, los pagos provisionales a que se refiere el artículo 170 de la Ley y la presentación de las declaraciones, deberán efectuarse por cada persona física por la parte de ingresos que le corresponda.

## **ACREDITAMIENTO DEL ISR RETENIDO EN HONORARIOS, ARRENDAMIENTOS Y OTROS INGRESOS, CONTRA LOS PAGOS PROVISIONALES DEL CAPITULO RESPECTIVO**

**ARTÍCULO 219.** Para los efectos de los artículos 127, último párrafo, 143, penúltimo párrafo y 170, tercer párrafo de la Ley, los contribuyentes podrán efectuar el acreditamiento del impuesto que les hubiera sido retenido en los términos de los citados artículos, contra los pagos provisionales que deban efectuar, sin que sea necesario acompañar a las declaraciones de dichos pagos las constancias respectivas. La constancia podrá expedirse anualmente, debiendo contener el total de las retenciones efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, en este caso, a más tardar en el mes de enero del siguiente año el retenedor deberá expedir dicha constancia por cada tipo de ingresos de los comprendidos en los Capítulos II, III y IX del Título IV de la Ley.

## **RETENCIÓN EN PAGOS E BENEFICIOS PROVENIENTES DE CONTRATOS DE SEGURO DE VIDA**

**ARTÍCULO 220.** Las instituciones de seguros que paguen beneficios provenientes de contratos de seguros de vida cuya prima hubiera sido pagada directamente por el empleador del asegurado o por interpósita persona, no efectuarán la retención prevista en el primer párrafo de la fracción XVI del artículo 167 de la Ley, cuando el pago lo realicen directamente al asegurado o a su cónyuge, a la persona con quien hubiera vivido en concubinato, a sus ascendientes o descendientes en línea recta, por haber sido designados como beneficiarios por el asegurado. 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.

## **OPCIÓN PARA CALCULAR EL MONTO ACUMULABLE DE INTERESES Y GANANCIA CAMBIARIA GENERADOS POR INVERSIONES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 221.** Las personas físicas que obtengan ingresos por intereses y ganancia cambiaria generados por depósitos o inversiones efectuadas en instituciones residentes en el extranjero que componen el sistema financiero, podrán optar por calcular el monto acumulable de dichos ingresos conforme a lo previsto por el artículo 168 de la Ley, o bien, aplicando al monto del depósito o inversión al inicio del ejercicio, el factor que calcule el SAT para tal efecto.

El SAT publicará en el **Diario Oficial de la Federación** a más tardar en el mes de febrero de cada año siguiente al que corresponda, el factor de acumulación a que se refiere el párrafo anterior. Para calcular dicho factor, el SAT considerará el incremento en el índice nacional de precios al consumidor, el rendimiento promedio estimado para inversiones y depósitos en el extranjero y la ganancia cambiaria devengada, correspondientes al año por el que se calcula el impuesto.

## **RETENCIÓN O PAGO PROVISIONAL DEL 25 % DE LA GANANCIA ACUMULABLE EN OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE PERSONAS FÍSICAS**

**ARTÍCULO 222.** Las personas físicas que obtengan ingresos provenientes de operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio o a una divisa, a los Certificados de la Tesorería de la Federación, o a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio, estarán a lo dispuesto por el artículo 171 de la Ley en lo referente a las retenciones aplicables y a la periodicidad de las declaraciones de dichos ingresos, independientemente de lo señalado en los artículos 169 y 170 de la misma Ley.

### **CAPÍTULO IX DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES**

#### **REQUISITOS DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA**

**ARTÍCULO 223.** Para los efectos de la fracción IV del artículo 172 de la Ley, los comprobantes de las deducciones reúnen los requisitos fiscales, cuando han sido expedidos de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y con el artículo 189 de este Reglamento, según sea el caso. Igualmente será aplicable para los efectos de la citada fracción lo dispuesto por el artículo 35 de este Reglamento.

#### **SOLICITUD DE LIBERACIÓN DE OBLIGACIONES EN POBLACIONES O ZONAS RURALES, SIN SERVICIO BANCARIO**

**ARTÍCULO 223-A.** Para los efectos del artículo 172, fracción IV de la Ley, las autoridades fiscales resolverán las solicitudes de autorización para liberar de la obligación de pagar erogaciones con cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, cuando las erogaciones se efectúen en poblaciones o zonas rurales, sin servicio bancario, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 35-A de este Reglamento.

#### **REQUISITOS PARA QUE LOS INTERESES DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS SEAN DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 224.** Para los efectos del artículo 176, fracción IV de la Ley, será deducible el monto de los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio de que se trate, incluyendo los moratorios, correspondientes a los préstamos hipotecarios a que se refiere el precepto legal citado, siempre que se hayan devengado a partir de la entrada en vigor de la citada fracción IV del artículo 176 de la Ley.

Tratándose de los créditos hipotecarios a que se refiere este artículo que se encuentren denominados en unidades de inversión, los intereses que se podrán deducir, serán los pagados en el ejercicio en el que se efectúe la deducción, que se hubieran devengado bajo el concepto de dichas unidades por los citados créditos en el ejercicio mencionado.

También serán deducibles los intereses a que se refiere el citado artículo 176, fracción IV de la Ley, cuando el pago de los mismos se efectúe utilizando el monto de los retiros 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, así como del Fondo de la Vivienda para los miembros en activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

### **CONCEPTO DE APORTACIONES A LAS CUENTAS DE PLANES PERSONALES DE RETIRO**

**ARTÍCULO 224-A.** Para los efectos del artículo 176, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran aportaciones a las cuentas de planes personales de retiro, las realizadas por el contribuyente a los fondos de pensiones o jubilaciones de personal a los que se refiere el artículo 33 de la Ley, siempre que se cumplan con los requisitos de permanencia que señale este Reglamento y que la aportación del contribuyente adicionada a la del patrón, no exceda del 12.5% del salario anual del trabajador. En el caso de que el contribuyente disponga de las aportaciones efectuadas a dichos fondos y los rendimientos de éstas, para fines diversos de la pensión o jubilación, por el ingreso obtenido estará a lo dispuesto en el artículo 167, fracción XVIII de la Ley.

### **CRÉDITOS QUE SE CONSIDERAN HIPOTECARIOS**

**ARTÍCULO 225.** Para los efectos del artículo 176, fracción IV de la Ley, se consideran también créditos hipotecarios aquéllos en los que se cumplan los siguientes requisitos:

- I. Que como garantía fiduciaria del crédito del que derivan los intereses se haya dejado una casa habitación.
- II. Que el único objeto del fideicomiso sea dejar dicho inmueble en garantía del préstamo.
- III. Que el fideicomitente sea el contribuyente que deducirá los intereses en los términos del citado precepto.
- IV. Que los fideicomisarios sean el mismo contribuyente y cualquier integrante del sistema financiero.

Asimismo, se consideran créditos hipotecarios, aquéllos destinados únicamente a la construcción o la remodelación de casa habitación o al pago de los pasivos que se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción o remodelación de casa habitación.

### **MOMENTO A PARTIR DEL QUE SE CONSIDERAN DEDUCIBLES LOS INTERESES REALES PAGADOS POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS**

**ARTÍCULO 226.** Para los efectos del artículo 176, fracción IV de la Ley, los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio de que se trate, incluyendo los moratorios, derivados de créditos hipotecarios contratados con los organismos públicos federales y estatales, se podrán considerar deducibles en los términos del precepto legal citado, siempre que se hayan devengado a partir de la entrada en vigor de la citada fracción del artículo 176 y cumplan con todos los demás requisitos previstos en la misma.

## **INFORMACIÓN QUE DEBEN CONTENER LOS ESTADOS DE CUENTA O CONSTANCIA ANUAL ENTREGADA A DEUDORES DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS**

**ARTÍCULO 227.** Las sociedades que componen el sistema financiero y los organismos a que se refiere el artículo anterior, que perciban intereses derivados de los créditos hipotecarios a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, deberán consignar en el estado de cuenta que proporcionen a los contribuyentes que les cubran dichos intereses, correspondiente al último mes del ejercicio de que se trate o en constancia anual, la información siguiente:

- I. Nombre, domicilio y Clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del deudor hipotecario de que se trate.
- II. Ubicación del inmueble hipotecado.
- III. Los intereses nominales devengados, así como los pagados en el ejercicio, respecto de estos últimos se deberá distinguir los intereses reales pagados en el ejercicio.

Se considera que se cumple con lo dispuesto en el último párrafo de la fracción IV del citado artículo 176, cuando las sociedades que conforman el sistema financiero entreguen el estado de cuenta o constancia a que se refiere este artículo a los contribuyentes que paguen los intereses derivados de créditos hipotecarios.

Asimismo, las sociedades y los organismos a que se refiere este artículo, deberán proporcionar al SAT, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la información a que se refiere el mismo.

## **LÍMITE DE INTERESES REALES A DEDUCIR**

**ARTÍCULO 228.** Los contribuyentes podrán deducir los intereses reales devengados y pagados, en el mismo ejercicio, correspondientes a los créditos hipotecarios a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, siempre que el saldo insoluto del crédito al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción, no hubiera excedido en esta última fecha a un millón quinientas mil unidades de inversión o el valor equivalente en moneda nacional que tengan dichas unidades de inversión en dicha fecha. Cuando el saldo insoluto del crédito exceda de la cantidad a que se refiere este artículo, serán deducibles únicamente los intereses reales devengados y pagados, en la proporción que represente el equivalente en moneda nacional de un millón quinientas mil unidades de inversión al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción respecto de la totalidad del saldo insoluto en moneda nacional a dicha fecha.

## **CASO EN QUE NO SE PODRÁN DEDUCIR LOS INTERESES**

**ARTÍCULO 229.** Cuando los deudores de los créditos hipotecarios a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, obtengan en el ejercicio en el que paguen intereses por dichos créditos, ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal del bien objeto del crédito, y en el mencionado ejercicio efectúen la deducción de los intereses en los términos de la fracción III del artículo 142 de la citada Ley o la deducción prevista en el segundo párrafo de dicho precepto, no podrán efectuar la

deducción de esos mismos intereses, conforme al artículo 176, fracción IV de la propia Ley.

### **INTERESES DE UN CRÉDITO HIPOTECARIO A VARIAS PERSONAS**

**ARTÍCULO 230.** En el caso de los créditos hipotecarios a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, en los que los deudores sean varias personas, se considerará que los intereses fueron pagados por los deudores del crédito, en la proporción que a cada uno de ellos les corresponda de la propiedad del inmueble, cuando no se especifique se entenderá que el pago se realizó en partes iguales.

Cuando los deudores del crédito hipotecario a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, sean cónyuges y copropietarios del mismo inmueble y sólo uno de ellos perciba en el ejercicio ingresos acumulables para los efectos del impuesto, dicho cónyuge podrá deducir la totalidad de los intereses reales pagados y devengados, en el ejercicio por el crédito hipotecario.

### **CÁLCULO DEL INTERÉS REAL DEDUCIBLE DE LOS CRÉDITOS HIPOTECARIOS**

**ARTÍCULO 231.** El cálculo del interés real deducible de los créditos hipotecarios a que se refiere el artículo 176, fracción IV de la Ley, será el que se determine conforme a lo siguiente:

- I. En el caso de los créditos denominados en moneda nacional, la diferencia entre los intereses nominales devengados efectivamente pagados en el ejercicio y el ajuste anual por inflación correspondiente al periodo por el que se pagan los intereses. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio del crédito que genere los intereses correspondiente al periodo citado, por el factor que se obtenga de restar la unidad al 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 inmediato anterior al primer mes del periodo. El saldo promedio del periodo por el que se pagan los intereses se determinará sumando los saldos del crédito de que se trate al último día de cada uno de los meses que comprenda el periodo mencionado y dividiendo el resultado obtenido entre el número de meses que comprenda dicho periodo.
- II. En el caso de los créditos denominados en unidades de inversión, la suma de los intereses devengados y pagados en el ejercicio.
- III. En el caso de los créditos denominados en dólares se aplicará lo establecido en la fracción I anterior, valuando en moneda nacional el saldo al último día de cada mes con el tipo de cambio observado el día en que se otorgó el crédito. Los pagos de intereses se convertirán a moneda nacional de acuerdo a la paridad vigente el día en que se paguen. En ambos casos se utilizará el tipo de cambio del Banco de México a que se refiere el artículo 9o. de la Ley.

**OPCIÓN DE DEDUCIR LAS APORTACIONES VOLUNTARIAS REALIZADAS A LA SUBCUENTA DE APORTACIONES VOLUNTARIAS DE RETIRO**

**ARTÍCULO 231-A.** Para los efectos de la fracción V del artículo 176 de la Ley, los contribuyentes podrán deducir las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias de retiro a que se refieren los artículos 74 y 74-Bis, de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, de los ingresos obtenidos en el mes de que se trate que sirvan de base para efectuar la retención a que se refiere el artículo 113 de la Ley, siempre que estén a lo siguiente:

- I. Que comuniquen por escrito al empleador, cuando menos con 30 días de anticipación a aquél en el que se pretenda efectuar la primera aportación voluntaria del ejercicio, su intención de aplicar lo dispuesto en el presente artículo. En dicha comunicación se deberá indicar el monto mensual que se pretenda aportar.
- II. Que el monto de las aportaciones voluntarias efectuadas por los contribuyentes, que se deduzcan en los términos de este artículo, sea el mismo cada mes en el ejercicio de que se trate.
- III. Que el empleador entere por cuenta del trabajador las aportaciones voluntarias a que se refiere este artículo, para lo cual deberá mantener a disposición del SAT los comprobantes de percepción de ingresos de los trabajadores que hubiesen optado por deducir sus aportaciones voluntarias, en los que se señale el monto de dichas aportaciones, el impuesto retenido conforme al artículo 113 de la Ley y el monto de las aportaciones voluntarias deducidas.
- IV. Que las aportaciones voluntarias efectuadas por los contribuyentes a que se refiere este artículo, cumplan con los requisitos establecidos en la fracción I del artículo 231-B de este Reglamento.

Para los efectos de la fracción III del artículo 118 de la Ley, los empleadores deberán proporcionar la constancia correspondiente, consignando entre otros datos, la totalidad de las remuneraciones cubiertas, el monto de las retenciones efectuadas y el monto de las aportaciones voluntarias que hubiera efectuado el contribuyente, así como el monto de las aportaciones que se hubieran deducido en los términos de este artículo. En este caso, los contribuyentes al efectuar su declaración anual, deducirán en la misma, el monto de las aportaciones voluntarias efectuadas en el ejercicio, sin que en ningún caso exceda de los límites previstos por la fracción V del artículo 176 de la Ley.

Tratándose de contribuyentes que no presenten declaración anual, el empleador para calcular el impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 116 de la Ley, deberá disminuir de la totalidad de los ingresos que sirvan de base para el cálculo del impuesto a que se refiere el citado precepto, el monto de las aportaciones voluntarias deducidas en el ejercicio, en los términos del presente artículo, sin que en ningún caso exceda de los límites previstos por la fracción V del artículo 176 de la Ley.

## **APORTACIONES Y RETIROS DE LA SUBCUENTA DE APORTACIONES VOLUNTARIAS**

**ARTÍCULO 231-B.** Para los efectos de la fracción XVIII del artículo 167 de la Ley, las Administradoras de Fondos para el Retiro deberán mantener a disposición del SAT los datos de los contribuyentes que efectuaron retiros de la subcuenta de aportaciones voluntarias que se encuentren en los supuestos a que se refiere dicha fracción.

Las Administradoras a las que se refiere el presente artículo, que efectúen pagos por concepto de retiros de aportaciones voluntarias de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refieren los artículos 74 o 74-Bis, según corresponda, de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, estarán a lo siguiente:

- I. Tratándose de contribuyentes que en el formato de depósito de aportaciones voluntarias que les proporcione la Administradora de Fondos para el Retiro, manifiesten que realizarán la deducción de dichas aportaciones en los términos de la fracción V del artículo 176 de la Ley, la Administradora de que se trate, deberá efectuar el depósito de los recursos aportados por el contribuyente en la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refieren los artículos 74 o 74-Bis, según corresponda, de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Quando los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior se ubiquen en los supuestos a que se refiere la fracción XVIII del artículo 167 de la Ley, la Administradora de que se trate, deberá efectuar la retención prevista en el tercer párrafo del artículo 170 de dicho ordenamiento.

- II. En el caso de contribuyentes que en el formato de depósito de aportaciones voluntarias que les proporcione la Administradora de Fondos para el Retiro, manifiesten que no realizarán la deducción a que se refiere la fracción V del artículo 176 de la Ley, la Administradora citada, deberá efectuar el depósito de los recursos aportados en una subcuenta que reciba aportaciones voluntarias distintas a las que se refiere la fracción I anterior.

- III. Cuando la Administradora de Fondos para el Retiro no cuente con ninguna de las manifestaciones del contribuyente a las que se refieren las fracciones I y II, de este artículo, dicha Administradora realizará el depósito de las aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias conforme a lo señalado en la fracción I del presente artículo.

Quando el contribuyente realice la transferencia de las aportaciones y los rendimientos de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción I de este artículo, a la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción II del presente artículo, dicha transferencia se considerará como un retiro de recursos y estará sujeta a la retención prevista en el tercer párrafo del artículo 170 de la Ley, siempre que el contribuyente no se encuentre en alguno de los supuestos de pensión o jubilación conforme a las leyes de seguridad social.

Para los efectos de este artículo, la Administradora de Fondos para el Retiro deberá mantener a disposición del SAT los datos de los contribuyentes que efectuaron

aportaciones voluntarias en los términos de las fracciones I y II del presente artículo, así como la información sobre las fechas y montos de los depósitos y retiros de dichas aportaciones, indicando el tipo de subcuenta en la que se realizaron las aportaciones voluntarias o los retiros correspondientes.

### **OBLIGACIÓN DE REGISTRAR LAS DEDUCCIONES EN CONTABILIDAD**

**ARTÍCULO 232.** Para los efectos de la fracción V del artículo 172 de la Ley, se entenderá que se cumple con el requisito de que las deducciones estén debidamente registradas en contabilidad inclusive cuando se lleven en cuentas de orden.

### **CASOS EN QUE APLICA EL PLAZO DE 4 MESES ENTRE FECHA DE COMPROBANTE Y COBRO DEL CHEQUE**

**ARTÍCULO 233.** Para los efectos del artículo 172, fracción X, segundo párrafo de la Ley, 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 la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquel al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste 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.

### **APLICACIÓN ANÁLOGA DE LAS REGLAS DE SOCIEDADES MERCANTILES PARA EFECTOS DE DEDUCIBILIDAD DE IMPUESTOS**

**ARTÍCULO 234.** Para los efectos de la deducibilidad del impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción XV del artículo 172 de la Ley, será aplicable a las personas físicas lo dispuesto para las personas morales en el artículo 37 de este Reglamento.

### **REPARACIONES Y ADAPTACIONES DEPRECIABLES**

**ARTÍCULO 235.** Para los efectos de precisar las reparaciones y adaptaciones que se consideran inversiones deducibles en los términos del artículo 174 de la Ley, será aplicable lo dispuesto en el artículo 68 de este Reglamento.

### **OPCIÓN PARA LA UTILIZACIÓN DE PORCIENTOS DE DEDUCCIÓN INFERIORES**

**ARTÍCULO 236.** Los contribuyentes podrán utilizar por cientos de deducción menores a los establecidos en el artículo 174 de la Ley; en este caso los por cientos elegidos serán obligatorios y únicamente los podrán cambiar, sin exceder del máximo autorizado, debiendo aplicar los nuevos por cientos sobre el monto original de la inversión a partir del año de calendario en que se realice el cambio. Tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años, desde el último cambio para que éstos se puedan efectuar; el cambio se podrá

realizar antes de que transcurran los cinco años siempre que se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Haya realizado un cambio de actividad preponderante en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- II. Que en los últimos tres años anteriores a aquel en que pretenda efectuar el cambio no hubiera tenido deducciones mayores que los ingresos de los cuales se efectúa la deducción del bien de que se trate.

### **SUSPENSIÓN DE LA DEDUCCIÓN DEL MONTO DE LAS INVERSIONES**

**ARTÍCULO 237.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 174 de la Ley, cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones por periodos que comprendan más de un ejercicio de doce meses, o cuando deje de obtener ingresos acumulables durante esos periodos y presente el aviso correspondiente, podrá suspender para efectos fiscales la deducción del monto de las inversiones correspondiente a los ejercicios en que se dejaron de realizar operaciones o percibir los ingresos señalados durante todo el ejercicio.

## **CAPÍTULO X DE LA DECLARACIÓN ANUAL**

### **FACULTAD DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE PRESENTAR SU DECLARACIÓN ANUAL**

**ARTÍCULO 238.** 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 el artículo 175 de la Ley, 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 176 de la Ley.

### **PERSONAS FÍSICAS QUE OBTUVIERON INGRESOS ÚNICAMENTE POR ENAJENACIÓN DE CASA HABITACIÓN, HERENCIAS O LEGADOS**

**ARTÍCULO 238-A.** Para los efectos del artículo 175, tercer párrafo de la Ley, cuando las personas físicas estén obligadas a informar en la declaración anual del ejercicio fiscal sus ingresos exentos, deberán cumplir con sus obligaciones ante el Registro Federal de Contribuyentes, conforme a lo siguiente:

- I. Cuando únicamente perciban ingresos por concepto de enajenación de su casa habitación, herencias o legados, a que se refieren las fracciones XV, inciso a) y XVIII del artículo 109 de la Ley, siempre que dichos ingresos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$500,000.00, deberán solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes, en el formato que se determine por el SAT a través de reglas de carácter general.
- II. Cuando la suma de los ingresos totales que se perciban de otros capítulos de la Ley más los ingresos mencionados en la fracción anterior, excedan de la cantidad de \$500,000.00, no será necesario presentar el aviso de aumento de obligaciones fiscales, por los ingresos exentos,

siempre que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes por los demás ingresos.

### **OPCIÓN PARA PERSONAS FÍSICAS QUE OBTUVIERON INGRESOS POR VIÁTICOS**

**ARTÍCULO 238-B.** Para los efectos de lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 175 de la Ley, los contribuyentes no estarán obligados a informar en la declaración anual del ejercicio fiscal de que se trate los ingresos obtenidos durante dicho ejercicio por concepto de viáticos cuyo monto no exceda de \$500,000.00, y la suma total de viáticos percibidos no represente más del 10% del total de los ingresos que les hubiera pagado el patrón por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado.

Para determinar el límite de ingresos por concepto de viáticos a que se refiere el párrafo anterior, se deberá considerar inclusive el monto erogado por los boletos de transporte, incluso cuando dichos boletos los haya pagado el patrón.

### **REGLAS EN CASO DE FALLECIMIENTO**

**ARTÍCULO 239.** En el caso de fallecimiento de personas obligadas a presentar declaraciones en los términos del artículo 175 de la Ley, se procederá como sigue:

- I. Dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que se discierna el cargo al albacea, éste deberá presentar la declaración por los ingresos a que se refiere el Título IV de la Ley, que hubiera percibido el autor de la sucesión desde el 1 de enero del año de su fallecimiento y hasta el momento de su muerte, a efecto de cubrir el impuesto correspondiente.
- II. Los ingresos a que se refiere el Título IV de la Ley, devengados hasta el momento de la muerte del autor de la sucesión que no hubiesen sido efectivamente percibidos en vida, se sujetarán a las siguientes reglas:
  - a) Los comprendidos en los Capítulos I y III del citado Título, así como los derivados de la prestación de servicios profesionales a que se refiere el Capítulo II de dicho Título, estarán exceptuados del pago del impuesto para los herederos o legatarios por considerarse comprendidos en lo dispuesto en la fracción XVIII del artículo 109 de la Ley.
  - b) Tratándose de los ingresos a que se refieren los Capítulos IV a IX de dicho Título, así como los derivados de la realización de actividades empresariales, podrán considerarse como ingresos percibidos por el autor de la sucesión y declararse, excepto los señalados en el Capítulo VII, en los términos de la fracción que antecede, o bien cuando los herederos o legatarios opten por acumularlos a sus demás ingresos conforme a lo dispuesto por el artículo 124 de este Reglamento.

### **CONCEPTOS QUE SE INCLUYEN EN HONORARIOS MÉDICOS Y GASTOS HOSPITALARIOS**

**ARTÍCULO 240.** Para los efectos de la fracción I del artículo 176 de la Ley, se consideran incluidos en las deducciones a que se refiere dicha fracción, 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, se consideran incluidos en las deducciones a que se refiere el párrafo anterior, los gastos efectuados por concepto de compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales, hasta por un monto de \$2,500.00, en el ejercicio, por cada una de las personas a las que se refiere la fracción citada, siempre que se describan las características de dichos lentes en el comprobante que se expida de acuerdo con las disposiciones fiscales o, en su defecto, se cuente con el diagnóstico de oftalmólogo u optometrista. Para los efectos del presente párrafo, el monto que exceda de la cantidad antes mencionada no será deducible.

Sólo podrán deducirse los pagos por honorarios médicos y dentales, cuando en el recibo correspondiente se haga constar que quien presta el servicio cuenta con título profesional de médico o de cirujano dentista.

### **GASTOS PARA CUBRIR FUNERALES A FUTURO**

**ARTÍCULO 241.** Para los efectos de la fracción II del artículo 176 de la Ley, en los casos de erogaciones para cubrir funerales a futuro, para efectos de su deducibilidad, se considerarán como gastos de funerales hasta el año de calendario en que se utilicen los servicios funerarios respectivos.

### **REGLAS APLICABLES A DONATIVOS**

**ARTÍCULO 242.** Para los efectos de la fracción III del artículo 176 de la Ley, será aplicable lo dispuesto en los artículos 31, 110 y 111 de este Reglamento.

En el caso de donativos de bienes que hayan sido deducidos en los términos de la fracción II del artículo 123 de la Ley, el donativo será no deducible.

Tratándose de bienes distintos de los señalados en el párrafo anterior, se considerará como monto del donativo la cantidad que resulte de ajustar el costo de adquisición del bien donado conforme a las reglas previstas en el Capítulo IV del Título IV de la Ley.

Los monumentos artísticos o históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, donados a la Federación, al Distrito Federal, a los Estados, a los Municipios o a sus respectivos organismos públicos descentralizados, también se considerarán dentro de los donativos previstos en la fracción III del artículo 176 de la Ley.

### **PRIMAS DE SEGUROS MÉDICOS QUE SE CONSIDERAN DEDUCIBLES**

**ARTÍCULO 242-A.** Para los efectos del artículo 176, fracción VI de la Ley, se consideran deducibles, las primas pagadas por los seguros de salud, siempre que se trate de seguros cuya parte preventiva cubra únicamente los pagos y gastos a que se refieren los artículos 176, fracción I de la Ley y 240 de este Reglamento.

**GASTOS POR SERVICIO DE TRANSPORTE ESCOLAR CONSIDERADOS COMO DEDUCCIÓN PERSONAL**

**ARTÍCULO 243.** Para los efectos del artículo 176, fracción VII de la Ley, se entenderá que se cumple con el requisito establecido en dicha fracción, cuando la escuela de que se trate, obligue a todos sus alumnos a pagar el servicio de transporte escolar.

Las escuelas que estén en este supuesto, deberán comprobar que destinaron el ingreso correspondiente a la prestación del servicio de transporte.

**REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES DE DEDUCCIONES PERSONALES**

**ARTÍCULO 244.** Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 176 de la Ley, se considera que los comprobantes reúnen requisitos fiscales, cuando han sido expedidos conforme al Código Fiscal de la Federación.

**DEDUCCIONES PERSONALES PARA FUNCIONARIOS O TRABAJADORES DEL ESTADO QUE PERMANEZCAN EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 245.** Los funcionarios del Estado o trabajadores del mismo a que se refiere el artículo 9o., fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, 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, que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV de la Ley, al calcular el impuesto anual podrán hacer las deducciones a que se refieren las fracciones I y II del artículo 176 de la propia Ley, aun cuando hayan sido pagadas a personas no residentes en el país.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior cuando no tengan representante legal en territorio nacional para los efectos de cumplir con la presentación de la declaración anual, así como con sus demás obligaciones fiscales, podrán hacerlo ante el Consulado Mexicano más próximo al lugar de su residencia o utilizando el servicio postal, enviarlos a dicho consulado o a la oficina que para estos efectos autorice el SAT.

**CONSTANCIA DE REMUNERACIONES CUBIERTAS Y DE RETENCIONES EFECTUADAS**

**ARTÍCULO 246.** Para los efectos del penúltimo párrafo de artículo 178 de la Ley, se considerará que el empleador cumple con lo dispuesto en dicho precepto, cuando en la constancia de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas, expedida en los términos del artículo 118, fracción III de la Ley, señale el monto del subsidio acreditable y el no acreditable.

**TÍTULO V****DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL****ISR POR PAGO EN ESPECIE DE OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS REALIZADAS POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 247.** Los residentes en el extranjero que liquiden en especie una operación financiera derivada, entregando los bienes o títulos a que estaba referida la operación a un residente en México, o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, causarán impuesto por el ingreso que

obtengan por la enajenación de dichos bienes o títulos, conforme a lo establecido en el Título V de la Ley. Si tal operación se liquida en efectivo, el residente en el extranjero será sujeto de retención del impuesto por el monto en que la prima actualizada a la fecha de liquidación de la operación supere a la cantidad que el residente en el extranjero pague para liquidarla. En el caso que no exista tal pago, se entiende que la retención deberá de calcularse sobre la totalidad de la prima actualizada.

### **EXENCIÓN A INGRESOS PERCIBIDOS POR FONDOS DE INVERSIÓN REGISTRADOS**

**ARTÍCULO 248.** Para los efectos del artículo 179, párrafos sexto y noveno de la Ley, la exención que en dicho precepto se establece, será aplicable a los ingresos que perciban los fondos de inversión o las personas morales del extranjero inscritas en el Registro a que se refiere el artículo 197 de la Ley, a través de los cuales inviertan sus recursos los fondos de pensiones o jubilaciones. Esta exención será aplicable en la proporción en la que el capital del fondo de inversión de que se trate, esté integrado por recursos de los fondos de pensiones o jubilaciones mencionados.

Asimismo, dichos fondos de inversión o las personas morales del extranjero inscritas en el Registro a que se refiere el párrafo anterior, también estarán exentas en la proporción en la que participen organizaciones exentas del extranjero y de las cuales México haya reconocido tal carácter de conformidad con los convenios que haya celebrado para evitar la doble tributación.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas que efectúen pagos a los fondos de inversión o a las personas morales del extranjero a que se refiere este artículo, no estarán obligadas a retener el impuesto que corresponda por los ingresos que paguen a dichos fondos o personas, en la proporción que se establezca en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT, para el fondo de inversión o la persona moral de que se trate.

### **OPCIONES DE PAGO DE GRAVAMEN POR PARTE DE PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 249.** Las personas físicas residentes en el extranjero, obligadas al pago del impuesto en los términos del artículo 180 de la Ley, podrán optar por efectuar el pago del gravamen en cualquiera de las formas siguientes:

- I. Mediante retención y entero que les efectúe la persona física o moral residente en el extranjero que realiza los pagos por concepto de salarios y en general por la prestación de su servicio personal subordinado, para lo cual dicho retenedor deberá presentar ante la autoridad fiscal correspondiente, en escrito libre, solicitud de inscripción como retenedor al Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Mediante entero que realice la persona residente en México en cuyas instalaciones se prestó el servicio personal subordinado.
- III. Mediante entero que realice el representante en el país del residente en el extranjero que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de la Ley y asuma la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, a cargo

de dicho residente en el extranjero, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

El impuesto a cargo de las personas físicas residentes en el extranjero que se pague en cualquiera de las opciones previstas en este artículo, se deberá enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al que corresponda el pago.

La opción que las personas físicas obligadas a pagar el impuesto, elijan al efectuar el primer pago, no podrán variarla para los pagos que efectúen correspondientes al periodo de doce meses siguientes.

### **CONSIDERACIÓN DE INGRESOS POR SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES POR ACTIVIDADES EN TERRITORIO NACIONAL PARA DETERMINACIÓN DEL MONTO DE LOS INGRESOS**

**ARTÍCULO 250.** Para los efectos de determinar el monto de los ingresos a que se refieren los artículos 180 y 210, fracción I de la Ley, se considerarán únicamente los ingresos por salarios y demás prestaciones derivadas de la relación laboral que sean atribuibles a la actividad desarrollada en territorio nacional por el residente en el extranjero, incluyendo cualquier otro ingreso proveniente de dicha relación laboral, incluso cuando sea de los comprendidos en el artículo 109 de la citada Ley.

### **CÁLCULO DE LOS 183 DÍAS DE ESTANCIA DE UN PRESTADOR DE SERVICIOS EXTRANJERO EN TERRITORIO NACIONAL**

**ARTÍCULO 251.** Para los efectos del Título V de la Ley, el cálculo de los 183 días a que se refieren los artículos 181, primer párrafo y 184, primer párrafo de la Ley, 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 tales como huelgas y permisos por enfermedades.

No se considerarán en 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 por cualquier otra causa. Cuando se esté presente en el país durante parte de un día se considerará para el cómputo de los 183 días.

### **ACREDITACIÓN DE LA DURACIÓN DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO EN TERRITORIO NACIONAL CUANDO ESTE SE REALIZA EN INSTALACIONES DE LA PERSONA RESIDENTE EN MÉXICO**

**ARTÍCULO 252.** Para los efectos del artículo 181 de la Ley, cuando la prestación del servicio personal subordinado a que dicho precepto legal se refiere, se realice en las instalaciones de una persona residente en México, se podrá acreditar que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional fue menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. Que la persona residente en México, en cuyas instalaciones se realizó la prestación del servicio personal subordinado, lleve un registro como parte de su contabilidad que contenga el nombre, el domicilio y el número de identificación fiscal que tenga en el país de residencia fiscal, por cada una de las personas residentes en el extranjero que presten servicios en

sus instalaciones, así como el nombre, el domicilio y la denominación o razón social de las personas residentes en el extranjero que le pagan la remuneración por su servicio personal subordinado, debiendo contener dicho registro la indicación de los días naturales de presencia física en el país por cada una de las personas físicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 251 de este Reglamento. La persona residente en México deberá conservar una copia fotostática del documento con el que cada persona física residente en el extranjero acredite su número de identificación fiscal, así como el documento con el que “bajo protesta de decir verdad”, el residente en el extranjero le proporcionó la información necesaria para integrar el registro.

- II. Que la persona residente en México, en cuyas instalaciones se prestó el servicio, emita en forma trimestral a cada uno de los residentes en el extranjero que hubieren prestado servicios personales subordinados en sus instalaciones, constancia que deberá ser entregada a cada una de las personas durante los meses de abril, julio, octubre y enero, debiéndose señalar en la misma los datos a que se refiere el registro que se menciona en la fracción I de este artículo, así como el número de días laborados. Para los efectos del cómputo antes mencionado, se deberán contar meses completos.

En el caso de que la persona física residente en el extranjero, preste sus servicios personales subordinados en las instalaciones de más de una persona residente en México, cada una de estas personas deberá emitir la constancia a que se refiere este artículo. Asimismo, el residente en el extranjero tendrá la obligación de informar a la nueva persona residente en México, en cuyas instalaciones se preste el servicio, de aquellos casos en que en el mismo periodo de doce meses hubiere prestado sus servicios en las instalaciones de otra u otras empresas residentes en México, debiendo indicar el nombre y el domicilio de éstas y presentar copia de las constancias respectivas. Para los efectos de la expedición de la constancia a que se refiere el presente artículo.

## **REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES DE INGRESOS POR HONORARIOS EXPEDIDOS POR EXTRANJEROS**

**ARTÍCULO 253.** Los comprobantes a que se refiere el artículo 183 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción de la clave del Registro Federal de Contribuyentes. Dichos comprobantes podrán formularse en idioma distinto del español, debiendo proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados.

## **REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES DE ARRENDAMIENTOS PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**ARTÍCULO 254.** Los comprobantes a que se refiere el artículo 186 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, debiendo además

señalar 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.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados.

### **CASOS EN LOS QUE NO SE CONSIDERAN INGRESOS DE EXTRANJEROS LA VENTA DE PAQUETES TURÍSTICOS**

**ARTÍCULO 255.** Los minoristas o mayoristas residentes en el extranjero que realicen las actividades a que se refieren los artículos 30 y 31 del Reglamento de la Ley Federal de Turismo, no se consideran comprendidos dentro del supuesto de la fracción I del artículo 187 de la Ley, por los paquetes turísticos que enajenen en el extranjero, cuando los inmuebles se encuentren ubicados en territorio nacional e incluyan el hospedaje.

Se considerará que los residentes en el extranjero a que se refiere este artículo, no se encuentran dentro del supuesto del artículo 187, fracción I de la Ley, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. Que el servicio de hospedaje se preste directamente por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
- II. Que el residente en el extranjero que comercialice el servicio de hospedaje en territorio nacional, no sea titular de un derecho real o personal sobre el inmueble destinado al hospedaje en los términos de este artículo.
- III. Que el residente en el extranjero no esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III y IV del artículo 187 de la Ley.
- IV. Que el hospedaje que forme parte de los paquetes integrados por los residentes en el extranjero, no incluya ningún derecho accesorio de cualquier tipo o alguna obligación adicional o accesorio al contrato de hospedaje, como el derecho a votar, a elegir directivos, a intercambiar puntos vacacionales o lugares de recreación, la obligación de pagar cuotas de mantenimiento, entre otros.

### **ENAJENACIÓN DE INMUEBLES EN PARCIALIDADES**

**ARTÍCULO 256.** Para los efectos del último párrafo del artículo 189 de la Ley, cuando en las enajenaciones que se consignan en escritura pública se pacte el pago del precio en parcialidades y se hubiere ejercido la opción prevista por dicho precepto, se hará constar en la citada escritura el plazo mayor a 18 meses, la forma en que el contribuyente garantice el interés fiscal, que la garantía corresponde al impuesto determinado y que la misma fue aceptada por la autoridad recaudadora correspondiente en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; la garantía deberá comprender los posibles recargos que se causarían en los siguientes cinco años, considerando para tales efectos la tasa vigente en la fecha en que se otorgó la garantía. El fedatario público enterará el impuesto en la

proporción que corresponda a la cantidad que sea entregada al momento de la firma de la escritura.

Se podrá garantizar el interés fiscal mediante responsabilidad solidaria asumida por el adquirente del inmueble, en la escritura pública respectiva, hasta por el monto de dicho interés fiscal.

### **REQUISITOS PARA QUE LOS TÍTULOS VALOR COLOCADOS EN EL EXTRANJERO SEAN DEL GRAN PÚBLICO INVERSIONISTA**

**ARTÍCULO 257.** Para los efectos del Título V de la Ley, se considerará que los bonos, obligaciones y otros títulos de crédito son colocados en el extranjero entre el gran público inversionista, cuando reúnan los siguientes requisitos:

- I. Se inscriban en bolsa de valores autorizada conforme a la legislación del país de que se trate, se coloquen a través de ella con la intervención de casas de bolsa del extranjero y se enajenen con la intervención de dichas casas de bolsa.
- II. Que su colocación se efectúe en un país en el que exista un mercado de valores reconocido para esos efectos que tenga como mínimo 5 años de operar y siempre que dicho país no tenga un régimen fiscal preferente, entendiéndose como tal cuando los intereses percibidos de fuente extranjera estén exentos o causen una tasa inferior al 15% en el país de origen.

### **OPCIÓN DE NO PRESENTAR DICTAMEN EN ENAJENACIÓN DE TÍTULOS QUE REPRESENTEN PROPIEDAD DE BIENES EXENTA**

**ARTÍCULO 258.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 5o. y séptimo párrafo del artículo 190 de la Ley, los contribuyentes podrán no presentar el dictamen a que hace referencia este último artículo, en los casos en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre exenta en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, siempre que los contribuyentes designen representante en el país, en los términos del artículo 208 de la Ley y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la designación del representante, aviso de dicha designación mediante escrito libre. Adicionalmente, al escrito libre antes citado deberá anexarse copia de la constancia de residencia del contribuyente residente en el extranjero que efectuó la enajenación de las acciones de que se trate.

### **FECHA LÍMITE PARA DESIGNACIÓN DE REPRESENTANTE EN EL PAÍS**

**ARTÍCULO 259.** Para los efectos de la opción prevista en el sexto párrafo del artículo 190 de la Ley, la fecha de designación del representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de la Ley, 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.

## **ENAJENACIÓN DE ACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

**ARTÍCULO 260.** Para los efectos de lo dispuesto por el octavo párrafo del artículo 190 de la Ley, y tratándose de enajenaciones de acciones entre partes relacionadas, el informe que el contador público emita en el dictamen sobre el precio de venta de las acciones que se enajenan, deberá incluir lo siguiente:

- I. En el caso de que se hubiera considerado el capital contable actualizado, se deberá citar en forma detallada el monto del capital contable histórico de la sociedad emisora de las acciones enajenadas y su respectiva actualización a la fecha de enajenación.
- II. Asimismo, cuando se hubiera considerado el valor presente de utilidades o flujos de efectivo proyectados, se deberán citar en forma detallada, el nombre del método o métodos utilizados para determinar las utilidades o flujos de efectivo descontados a valor presente, la tasa de descuento utilizada en porcentaje, la existencia de valores residuales a perpetuidad, el número de periodos de tiempo proyectados y la identificación del sector económico específico al cual pertenece la emisora de las acciones enajenadas.
- III. Cuando se hubiera considerado para la determinación de dicho precio de venta, la cotización bursátil del último hecho, que correspondiera a la emisora en el día de la enajenación, se deberá mencionar la fuente de dicha información, así como el sector económico específico a que pertenece dicha sociedad emisora.

En todos los casos el contador público deberá incluir dentro de su informe, la razón por la cual el contribuyente consideró para la determinación del precio de venta de las acciones, cualquiera de los métodos antes señalados, sustentando dicha razón.

## **REESTRUCTURACIONES DE SOCIEDADES PERTENECIENTES A UN GRUPO**

**ARTÍCULO 261.** Para los efectos del artículo 190 de la Ley, en los casos de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un grupo, se considerará que el impuesto sujeto a diferimiento se causará en la fecha en que se genere la transmisión de acciones de la emisora de que se trate con motivo de la emisión de la autorización de diferimiento derivado del impuesto causado por la reestructuración de que se trate.

Para los efectos de la emisión de la autorización de diferimiento del impuesto generado con motivo de una reestructuración, los contribuyentes deberán presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales en los términos previstos en el artículo anterior.

## **REQUISITOS PARA OBTENER AUTORIZACIÓN**

**ARTÍCULO 262.** Para los efectos del artículo 190, vigésimo párrafo de la Ley, los requisitos y documentación necesarios para obtener la autorización a que se refiere dicho precepto serán los siguientes:

- I. Organigrama del grupo donde se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que integren dicho grupo antes y después de la reestructuración.



- II. 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.
- III. 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.
- IV. 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 caso de no haberlo, así señalarlo, bajo protesta de decir verdad, dentro del citado término de doce meses.

#### **REQUISITOS DEL DICTAMEN EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES**

**ARTÍCULO 263.** Para los efectos del dictamen relativo a las operaciones por enajenación de acciones a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 190 de la Ley, se estará a lo dispuesto por el artículo 204 de este Reglamento, salvo lo señalado en el último párrafo de dicho artículo y en lo que respecta al aviso para presentar dicho dictamen, que deberá estar firmado por el representante del contribuyente, y será presentado ante la autoridad fiscal federal competente que corresponda a su domicilio fiscal, dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la declaración respectiva o de la notificación de la resolución particular por medio de la cual se autorice diferir el impuesto causado con motivo de la enajenación de acciones de que se trate.

El dictamen deberá entregarse a la citada autoridad, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se presentó o debió haberse presentado la declaración del impuesto por la enajenación de que se trata o de la notificación de la resolución particular por medio de la cual se autorice diferir el impuesto causado con motivo de la enajenación de acciones de que se trate.

#### **DOCUMENTACIÓN QUE SE DEBE PRESENTAR PARA ACREDITAR QUE LAS ACCIONES OBJETO DE LA AUTORIZACIÓN DE DIFERIMIENTO NO HAN SALIDO DEL GRUPO**

**ARTÍCULO 263-A.** Para efectos del penúltimo párrafo del artículo 190 de la Ley, la documentación que se debe presentar para acreditar que las acciones objeto de la autorización de diferimiento no han salido del grupo, es la siguiente:

- I. 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.

- II. 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.

### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES COMO CONSECUENCIA DE LA LIQUIDACIÓN EN ESPECIE DE OPERACIONES FINANCIERAS**

**ARTÍCULO 264.** Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 192 de la Ley, los residentes en el extranjero únicamente estarán exentos del pago del impuesto por el ingreso que obtengan en la enajenación de las acciones o títulos valor que ocurra como consecuencia de su liquidación en especie o, en su caso, por las cantidades previas recibidas por su celebración, cuando la operación financiera derivada se realice en bolsa de valores o mercados reconocidos, en los términos de la fracción I del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

### **CUENTA DE REMESAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE PERSONAS MORALES EXTRANJERAS**

**ARTÍCULO 265.** Para los efectos del artículo 193, fracción I de la Ley, el importe de las inversiones que formen parte de las remesas que perciba un establecimiento permanente de personas morales extranjeras de la oficina central de la sociedad o de otro establecimiento de ésta en el extranjero, que se adicionará a la cuenta de remesas, será el menor entre el valor en aduana del bien de que se trate o el de mercado de dicho bien.

Asimismo, el importe de las inversiones que formen parte de las remesas que envíe un establecimiento permanente de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, que se disminuirá de la cuenta de remesas de capital, será la parte aún no deducida del bien de que se trate, calculada en los términos del penúltimo párrafo del artículo 37 de la Ley, actualizada de conformidad con el mismo artículo; o bien la que resulte en los términos de la fracción III del artículo 221 de la Ley, según sea el caso.

### **REQUISITOS ADICIONALES DEL AVISO QUE PRESENTE EL CUSTODIO PARA QUEDAR LIBERADO DE PAGO DEL IMPUESTO**

**ARTÍCULO 266.** Para los efectos del artículo 195 de la Ley, tratándose de la retención respecto de los ingresos provenientes de la enajenación de títulos de crédito a que se refiere dicho artículo, el aviso que presente el depositario para quedar liberado de la obligación de pagar el impuesto deberá contener, además de los requisitos a que se refiere el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

- I. Nombre y residencia fiscal de la persona física o moral que no proporcionó los recursos;
- II. Fecha del traspaso y nombre del intermediario o depositario al cual se le traspasan los títulos;

- III. En su caso, folio asignado al traspaso de los títulos;
- IV. Ultimo precio registrado por el depositario que traspasa los títulos;
- V. La fecha de vencimiento de los títulos transferidos;
- VI. El emisor de los títulos;
- VII. El número de serie y cupón de los mismos.

El aviso deberá presentarse ante la autoridad fiscal dentro de los 15 días siguientes contados a partir de la fecha en que se debió haber enterado el impuesto correspondiente.

### **OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE DEUDA**

**ARTÍCULO 267.** Para los efectos del artículo 199 de la Ley, se entenderá que tratándose 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 mismo haya pagado al residente en el país para determinar el ingreso por concepto de intereses a favor del residente en el extranjero y su impuesto respectivo. En el caso de que el impuesto pagado por cuenta del residente en el extranjero al vencimiento de la operación sea superior al impuesto que le corresponda por el resultado final que obtenga de dicha operación, el residente en el extranjero podrá solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso, ya sea directamente o bien a través del retenedor.

### **INGRESOS DERIVADOS DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ARTÍSTICAS EN TERRITORIO NACIONAL**

**ARTÍCULO 268.** Para los efectos del artículo 203 de la Ley, las personas físicas o morales que obtengan ingresos derivados del desarrollo de actividades artísticas en territorio nacional, distintas 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 un establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a su establecimiento permanente.

Cuando se dé el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, las personas físicas y morales deberán pagar el impuesto en los términos del artículo 203 citado, mediante retención y entero que les efectúe la persona que realiza los pagos a la persona física o moral, para lo cual dicho retenedor deberá presentar ante la autoridad fiscal, solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes como retenedor, a través de escrito firmado que contenga los datos a que se refiere el artículo 18 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El impuesto a cargo a que se refiere el presente artículo se deberá enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al que corresponda el pago, en las oficinas autorizadas de conformidad con las reglas generales que al efecto expida el SAT.

A efecto de determinar el monto de los impuestos a enterarse conforme a los párrafos precedentes, se considerarán únicamente los ingresos atribuibles a la actividad desarrollada en territorio nacional por el residente en el extranjero.

### **ENAJENACIÓN DE ACCIONES EMITIDAS POR UNA SOCIEDAD RESIDENTE EN MÉXICO**

**ARTÍCULO 269.** Para los efectos del último párrafo del artículo 190 de la Ley, 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 se informe sobre la reorganización, reestructura, fusión, escisión u operación similar que va a llevar a cabo.

En los casos de reorganización o reestructura, así como de fusión, escisión u operación similar que sean parte de dichas reestructuraciones o reorganizaciones, se deberá anexar al citado aviso, la documentación a la que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 262 de este Reglamento. Tratándose de fusiones o escisiones u operaciones similares que no impliquen una reestructuración o reorganización, únicamente se deberá anexar la documentación a que se refiere la fracción III del artículo citado.

## **TÍTULO VI DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES**

### **INVERSIONES INDIRECTAS EN TERRIFIS**

**ARTÍCULO 270.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 212 de la Ley, los contribuyentes que generen ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, de manera indirecta a través de personas morales residentes en el país, podrán pagar el impuesto en los términos del Título II o IV de la Ley siempre que, dichos contribuyentes, presenten la declaración a que se refiere el artículo 214 de la Ley y conserven la documentación que compruebe que las personas morales antes mencionadas cumplieron con lo dispuesto en el Título VI de la propia Ley.

### **OPCIÓN PARA DETERMINAR INGRESOS SUJETOS Y NO SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES**

**ARTÍCULO 270-A.** Para los efectos del tercer párrafo del artículo 212 de la Ley, 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 regímenes fiscales preferentes, 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.

### **INVERSIONES EN TERRIFIS CON SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA EN MÉXICO**

**ARTÍCULO 271.** Para los efectos de los artículos 212 y 213 de la Ley, no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los generados directamente por residentes en México o por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, siempre que dichos ingresos sean

acumulables para ellos en los términos de los Títulos II o IV de la Ley, según corresponda.

### **DISMINUCIÓN DEL RESULTADO FISCAL CUANDO SE CUBRA EL ISR EN UN PAÍS DISTINTO, POR PARTE DE LA ENTIDAD, SOCIEDAD O FIDEICOMISO**

**ARTÍCULO 272.** Para los efectos del párrafo décimo quinto del artículo 213 de la Ley, los contribuyentes que causen el impuesto en los términos del Capítulo I del Título VI de la Ley, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que perciban a través de entidades o figuras jurídicas en las que participen, directa o indirectamente, podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas entidades o figuras, en la misma proporción en la que esos ingresos sean gravables en México, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten y cumplan con los demás requisitos que establezcan la Ley y este Reglamento.

### **DETERMINACIÓN DE LA PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS ACUMULABLES OBTENIDOS DE FIDEICOMISOS EN TERRIFIS**

**ARTÍCULO 273. (Se deroga).**

### **REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES DE LAS SOCIEDADES UBICADAS EN TERRIFIS**

**ARTÍCULO 274.** Para los efectos del artículo 213 de la Ley, y a fin de determinar la utilidad o resultado fiscal a que se refiere dicho artículo y siempre que se cumpla el requisito establecido en el tercer párrafo del mismo, las deducciones de las personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como a cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, deberán cumplir con todos y cada uno de los requisitos previstos en los artículos 31 y 32 de la Ley, con apego a lo siguiente:

- I. Únicamente se podrán considerar como conceptos deducibles, los donativos otorgados a las personas morales residentes en México a que se refieren los incisos del a) al f) de la fracción I del artículo 31 de la Ley, siempre que cumplan con los demás requisitos previstos en dicha fracción.
- II. Las deducciones deberán soportarse con documentación comprobatoria que contenga la información a que se refieren las fracciones I, III, IV, V y VI del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, incluyendo la clave del Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal, cuando se cuente con él.
- III. Que los pagos que se pretendan deducir incluyan la clave del Registro Federal de Contribuyentes o el número de identificación fiscal de la persona beneficiaria del pago, cuando esté obligada a contar con dicho registro o número.
- IV. Los pagos cuya deducción se pretenda deberán cumplir con lo dispuesto en los dos primeros párrafos de la fracción III del artículo 31 de la Ley.
- V. Tratándose de pagos por primas de seguros o fianzas, éstos deberán corresponder a conceptos que la Ley señala como deducibles y siempre

que, tratándose de seguros, se esté a lo dispuesto por los párrafos primero y segundo de la fracción XIII del artículo 31 de la propia Ley.

- VI.** En el caso de la adquisición de los bienes a que se refiere la fracción XV del artículo 31 de la citada Ley, se deberá comprobar que se cumplieron los requisitos legales establecidos en el país o territorio en el que se genera el ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, para su legal estancia en el mismo. Para estos efectos no serán deducibles las adquisiciones que se mantengan fuera del país o territorio en el que se genere el ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente.
- Cuando en el país o territorio de que se trate, en el que se genera el ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, no exija requisitos para la importación de bienes a su territorio, se deberán satisfacer los requisitos de información que se exigirían de haberse importado a territorio nacional. Cuando en dicho país o territorio se exijan más requisitos de información que los contenidos en la legislación aplicable en territorio nacional, sólo se deberán cumplir estos últimos.
- VII.** Tratándose de pérdidas por créditos incobrables, se considerarán realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda conforme a las leyes mexicanas, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro, de conformidad con lo dispuesto en la Ley.
- VIII.** Que a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular se establezcan en la propia Ley o en este artículo. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio fiscal del contribuyente residente en territorio nacional.
- IX.** Tratándose de inversiones en automóviles o aviones, los mismos se deberán destinar exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad de la sociedad, entidad o fideicomiso, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, y el monto original de la inversión de los bienes de que se trate no deberá rebasar las cantidades que, en la moneda local del territorio en el que se genere el ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente de que se trate, equivalgan a los límites establecidos en las fracciones II y III del artículo 42 de la Ley, salvo que la sociedad, entidad o fideicomiso, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, se ubiquen en el supuesto previsto en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 42 de la Ley.
- X.** Tratándose de gastos de viaje y viáticos, deberá estarse a lo previsto en la fracción V del artículo 32 de la citada Ley, con excepción de lo referente al límite de aplicación de los mismos dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde a las instalaciones de la sociedad, entidad o fideicomiso de que se trate.

Tratándose de pagos por el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, sólo serán deducibles los pagos en el monto que se establece en la fracción XIII del

artículo 32 de la Ley, y siempre que se cumpla con los demás requisitos establecidos en la citada fracción.

Los supuestos previstos en las fracciones V y VII del artículo 31 y XV del artículo 32 de la Ley, no serán aplicables a las deducciones que realicen los contribuyentes a que se refiere este artículo.

Cuando de conformidad con la legislación o costumbre legal del país o territorio de que se trate, en el que se genere el ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, se exija un requisito más gravoso que los que contenga la Ley para una deducción en particular, para efectos de determinar la utilidad a que se refiere el tercer párrafo del artículo 213 de la propia Ley, los contribuyentes podrán considerar el contenido de la Ley de la materia, en lugar de las disposiciones o costumbre legal del país o territorio de que se trate.

### **OPCIÓN DE NO ACOMPAÑAR LOS ESTADOS DE CUENTA A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA**

**ARTÍCULO 275.** Los contribuyentes no acompañarán a la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la Ley, los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, emitidos por las personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, en los cuales se realiza o mantiene la inversión o por conducto de las cuales se realiza o mantiene la misma, siempre que los conserven y los proporcionen a las autoridades fiscales cuando les sean requeridos. De no presentarse en tiempo los mencionados estados de cuenta a las autoridades fiscales cuando así lo requieran, se tendrá por no presentada la declaración.

### **PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL RANGO DE PRECIOS EN OPERACIONES COMPARABLES**

**ARTÍCULO 276.** Para los efectos del artículo 216, penúltimo párrafo de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación:

- I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- II. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
- III. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre 2.
- IV. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en la fracción anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
  - c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- V. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para los efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.
- VI. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
  - c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- VII. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en la fracción V de este artículo.
- VIII. Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o



margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.

- b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
- c) Al resultado obtenido en el inciso anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o al contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

### **CRÉDITO FISCAL PARA MAQUILADORAS**

**ARTÍCULO 277.** Para los efectos del artículo 216-Bis. de la Ley, las empresas maquiladoras, podrán aplicar contra el impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, un crédito fiscal por el equivalente al monto del impuesto que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, incluso cuando éstos se utilicen dentro de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, conforme a lo siguiente:

- I. Multiplicarán el monto original de la inversión actualizado del bien nuevo de activo fijo realizada a partir del ejercicio fiscal de que se trate, por el cual se pueda aplicar la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de la Ley, por el por ciento que corresponda al bien de que se trate de acuerdo a lo establecido en dicho precepto. El resultado así obtenido, se multiplicará por la tasa del impuesto sobre al renta que corresponda según el año en el que se determine el crédito fiscal de que se trate. La actualización a que se refiere este párrafo se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la fracción I del artículo 221 de la Ley.

El monto que se obtenga conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, será el crédito fiscal que podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio que determinen conforme al artículo 216-Bis. de la Ley. Cuando el importe del crédito a que se refiere este artículo exceda al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, la diferencia actualizada se podrá acreditar en los ejercicios subsecuentes hasta agotarla. La parte de la diferencia que se acreditará en los ejercicios subsecuentes, se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicó por primera vez

dicho crédito y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

- II.** La empresa maquiladora que aplique lo dispuesto en la fracción I de este artículo, deberá adicionar cada año al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, determinado de conformidad con el artículo 216-Bis. citado, la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

- a)** Se dividirá el monto original de la inversión del activo fijo actualizado por el cual se calculó el crédito fiscal a que se refiere este artículo, entre el número de años en los que se deduciría el activo mencionado de aplicar el por ciento que corresponda al bien de que se trate conforme a lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley.

El monto original de la inversión se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se efectúe la adición a que se refiere esta fracción.

- b)** El resultado obtenido conforme al inciso anterior se multiplicará por la tasa del impuesto que haya aplicado la empresa maquiladora para determinar el crédito fiscal a que se refiere la fracción I de este artículo por el bien nuevo de activo fijo de que se trate.

El producto obtenido conforme al párrafo anterior será la cantidad que la empresa maquiladora adicionará anualmente, durante el número de años mencionados en el inciso a) de esta fracción, al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, a partir del ejercicio en el que se aplicó el crédito fiscal. La cantidad que se adicionará en los términos de este párrafo será parte integrante del impuesto del ejercicio.

- III.** Cuando las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar el crédito fiscal a que se refiere este artículo, se liquiden, se fusionen o se escindan, en ejercicios fiscales posteriores a aquel en el que hayan aplicado el crédito fiscal al que se refiere este artículo, no se apeguen a lo dispuesto por el artículo 216-Bis. de la Ley, o enajenen el activo fijo por el que hayan diferido el impuesto conforme a este artículo, deberán adicionar al impuesto causado correspondiente a su utilidad fiscal en el ejercicio en el que se dé cualquiera de los supuestos mencionados, el monto que se obtenga conforme a lo siguiente:

- a)** Determinarán la totalidad del saldo pendiente de adicionar en los términos de este artículo, sumando los montos que hubieran tenido que adicionar en cada uno de los ejercicios siguientes, conforme a lo señalado en la fracción II de este precepto, actualizando para ello el monto original de la inversión del activo fijo de que se trate por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió dicho bien y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el cual la empresa maquiladora se encuentre en alguno de los supuestos citados.

- b)** Al monto original actualizado del activo fijo de que se trate se le aplicará el por ciento que resulte conforme al número de años transcurridos desde que se determinó el crédito fiscal a que se refiere este artículo y hasta que se dé cualquiera de los supuestos señalados en el primer párrafo de esta fracción, y el por ciento de deducción inmediata aplicado al citado bien conforme a la tabla contenida en el artículo 221 de la Ley. El resultado obtenido se multiplicará por la tasa del impuesto que haya aplicado la empresa maquiladora para determinar el crédito fiscal por el bien nuevo de activo fijo de que se trate.

El monto original de la inversión a que se refiere este inciso se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el cual la empresa maquiladora se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

- c)** A la totalidad del saldo determinado en el inciso a) de esta fracción se le disminuirá la cantidad que resulte en el inciso b) de la misma, la diferencia resultante será el monto que la empresa maquiladora adicionará al impuesto causado correspondiente a su utilidad fiscal en el ejercicio en el que se dé cualquiera de los supuestos mencionados en el primer párrafo de esta fracción. La cantidad que se adicione en los términos de este inciso será parte integrante del impuesto del ejercicio.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable en los casos de fusión o escisión, siempre que las empresas que subsistan o surjan con motivo de dichos actos continúen aplicando lo dispuesto en el artículo 216-Bis. de la Ley y en el presente artículo. En el caso de escisión de sociedades los montos pendientes de adicionar al impuesto del ejercicio se transferirán a la sociedad escidente y a las que surjan con motivo de la escisión, en la proporción en la que se distribuyan los activos fijos entre dichas sociedades.

- IV.** En el ejercicio en el que se determine el crédito fiscal a que se refiere este artículo, las empresas maquiladoras podrán efectuar acreditamientos provisionales mensuales del impuesto a cuenta del acreditamiento del impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal. Para los efectos de determinar el crédito fiscal, las empresas maquiladoras actualizarán el monto original de la inversión del bien nuevo de activo fijo de que se trate por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió dicho bien y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe el acreditamiento provisional del impuesto. Las empresas maquiladoras a que se refiere este párrafo únicamente podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados. No se considera efectivamente

enterado el monto que hubiese sido acreditado contra los pagos provisionales del impuesto en los términos del presente artículo.

En los ejercicios subsecuentes al ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal a que se refiere este artículo, las empresas maquiladoras podrán acreditar la parte de la diferencia no acreditada del crédito fiscal, actualizada, contra los pagos provisionales de dichos ejercicios. Para estos efectos la parte de la diferencia que se acreditará en los ejercicios subsecuentes, se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicó por primera vez dicho crédito y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúen los pagos provisionales.

Para los efectos de este artículo se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México, incluyendo los que sean propiedad de los residentes en el extranjero, siempre que dichos activos se utilicen en la operación de maquila de la empresa de que se trate. Tratándose de bienes propiedad de residentes en el extranjero, se considerará como monto original de la inversión, el valor consignado en los libros de contabilidad de dicho residente y como fecha de adquisición aquélla en la que el activo se haya introducido al país.

Las empresas maquiladoras que opten por aplicar el crédito fiscal a que se refiere el presente artículo, deberán llevar el registro de los bienes, por los que se aplica este precepto de conformidad con lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la Ley. Asimismo, deberán mantener el registro de dichos bienes durante los 10 años siguientes a aquel en el que se hubiera terminado de adicionar el impuesto en los términos de este artículo.

Tratándose de empresas maquiladoras que hubiesen optado por aplicar lo dispuesto en el artículo 216-Bis. de la Ley, deberán proporcionar a la autoridad fiscal una relación de los activos por los cuales se aplicó la deducción inmediata, desglosada por cada categoría de activo fijo atendiendo a las categorías señaladas por el artículo 220 de la Ley, en la que se detalle el por ciento de deducción inmediata aplicada en cada caso, el monto original de la inversión y el monto del crédito fiscal que para cada activo resulte de aplicar las fracciones I y II de este artículo. Cuando la empresa maquiladora se ubique en alguno de los supuestos de la fracción III de este artículo deberá reportar el impuesto correspondiente determinado conforme a dicha fracción, así como el monto del crédito fiscal pendiente de adicionar a ejercicios fiscales posteriores a aquél por el cual se reporta.

## **TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES**

### **REGLAS PARA QUE LOS DEPÓSITOS SEAN CONSIDERADOS COMO INVERSIÓN EN CUENTAS PERSONALES ESPECIALES PARA EL AHORRO**

**ARTÍCULO 278.** Para los efectos del artículo 218 de la Ley, se consideran cuentas personales especiales para el ahorro, cualquier depósito o inversión que efectúe el contribuyente en una institución de crédito, siempre que éste manifieste por escrito a dicha institución que el depósito o la inversión se efectúa en los términos del artículo señalado. En este caso, la institución de crédito deberá asentar en la documentación que ampare la operación respectiva la leyenda "se constituye en los términos del

artículo 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta" y estará obligada a efectuar las retenciones que procedan en los términos de la Ley referida.

Las cantidades depositadas o invertidas en las cuentas a que se refiere este artículo y los intereses que generen, en ningún caso se podrán ceder o dar en garantía.

### **CONTRATOS DE SEGUROS CUYAS PRIMAS SON DEDUCIBLES PARA LA DECLARACIÓN ANUAL DE PERSONAS FÍSICAS**

**ARTÍCULO 279.** Para los efectos del artículo 218 de la Ley, los contratos de seguros que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, la jubilación o el retiro de personas, cuyas primas sean deducibles para los efectos del impuesto, deberán ajustarse a lo dispuesto por la Ley sobre el Contrato de Seguro y a lo establecido por el presente artículo de conformidad con lo siguiente:

- I. Los contratos deberán contener el texto íntegro del artículo 218 de la Ley y sólo podrán ser celebrados con las instituciones de seguros facultadas para practicar en seguros la operación de vida, en los términos de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, debiendo contar los mismos con el registro de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

En la denominación de estos contratos se deberá especificar que se trata de aquellos que tienen como base pagar un plan que se asemeja a pensiones bajo la modalidad de jubilación o retiro, según sea el caso.

- II. Los planes de pensiones que se contengan en los contratos de seguro a que se refiere este artículo, deberán ser individuales, cubrir el riesgo de sobrevivencia y estarán basados en anualidades diferidas, pudiendo además amparar los riesgos de invalidez o fallecimiento del asegurado.
- III. El plazo de duración de los planes establecidos en el contrato de seguro, estará comprendido entre la fecha de contratación y el inicio del beneficio de la pensión, sin que en ningún caso pueda ser menor a cinco años.
- IV. La edad de jubilación o retiro para efectos de los contratos de seguros a que se refiere este artículo, en ningún caso podrá ser inferior a cincuenta y cinco años. La edad de jubilación o retiro que se establezca en el contrato de seguro, se considerará como límite para el financiamiento de los planes a que se refiere el presente artículo.
- V. El asegurado podrá ejercer su derecho a modificar el esquema de anualidades por el del pago en una sola exhibición, o bien, a otro actuarialmente equivalente y que la institución de seguros opere en ese momento.
- VI. En el caso de fallecimiento del asegurado antes de la edad de jubilación o retiro que se establezca en los términos del contrato de seguro, se podrá incluir el beneficio de devolución de reservas.
- VII. Los planes de pensiones que se establezcan en los contratos de seguro, podrán comprender el beneficio de anticipación de anualidades en los casos de invalidez o fallecimiento del asegurado. Asimismo, podrán

prever el pago de rentas por viudez u orfandad como consecuencia de la muerte del asegurado.

- VIII.** En los planes de pensiones que se establezcan en el contrato de seguro, se podrá establecer el pago de dividendos, los que podrán aplicarse a cualquiera de las opciones que se señalen en la póliza respectiva.
- IX.** A solicitud del asegurado, los planes de pensiones contenidos en el contrato de seguro podrán cancelarse, siempre y cuando las anualidades no se encuentren en curso de pago.
- X.** En el caso de rescate, pago de dividendos o indemnizaciones, los mismos serán acumulables en los términos de lo dispuesto por el artículo 218 de la Ley.
- XI.** Los planes de pensiones contenidos en el contrato de seguro, no podrán otorgar préstamos con garantía de las reservas matemáticas y en administración.

Las cantidades que los contratantes, asegurados o beneficiarios reciban por concepto de indemnizaciones, dividendos o préstamos que deriven de los contratos de seguros a que se refiere este artículo, no podrán considerarse como pago de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro en los términos de la fracción III del artículo 109 de la Ley.

#### **ESTÍMULO FISCAL POR APORTACIONES A CUENTA INDIVIDUAL DEL SAR**

**ARTÍCULO 280.** Los contribuyentes a que se refiere el Título IV de la Ley, podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 218 de dicho Ordenamiento, a las aportaciones a la subcuenta de ahorro a largo plazo de la cuenta individual a que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Para tal efecto, en el contrato que el contribuyente celebre con la Administradora de Fondos para el Retiro de que se trate, se deberá consignar que la subcuenta a que se refiere el párrafo anterior, cumple con lo dispuesto en el artículo 218 de la Ley y con las demás disposiciones fiscales aplicables.

La Administradora de Fondos para el Retiro de que se trate, deberá mantener a disposición del SAT, información sobre los datos de los contribuyentes que efectuaron depósitos y retiros de la citada subcuenta, así como las fechas y montos de dichos depósitos y retiros, y en su caso, sobre las retenciones correspondientes.

Las cantidades depositadas o invertidas en la subcuenta a que se refiere este artículo y los intereses que ésta genere, en ningún caso se podrán ceder o dar en garantía.

#### **OPCIÓN PARA LA OBTENCIÓN DE CONSTANCIA DE INDUSTRIA LIMPIA**

**ARTÍCULO 281.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 220, último párrafo de la Ley, se tendrá por cumplido el requisito de obtener la constancia a que se refiere dicho precepto, cuando los contribuyentes obtengan un certificado de industria limpia por sus instalaciones, plantas u oficinas, ubicadas en las áreas metropolitanas que establece el artículo 221-A de la Ley, emitido por la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente.

## **INVERSIONES EN LA ACTIVIDAD DEL AUTOTRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL DE CARGA O DE PASAJEROS**

**ARTÍCULO 282.** Se consideran incluidos en el artículo 220, fracción II de la Ley, a los autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, adquiridos por los contribuyentes que se dediquen a la actividad del autotransporte público federal de carga o de pasajeros, para la realización de dicha actividad. No se excluye de la deducción inmediata al equipo antes mencionado, cuando la prestación del servicio tenga como origen o destino las áreas metropolitanas a las que se refiere el artículo 221-A de la Ley.

## **DETERMINACIÓN DEL INGRESO ACUMULABLE POR LA ENAJENACIÓN DE TERRENOS POR DESARROLLADORES INMOBILIARIOS**

**ARTÍCULO 283.** Para los efectos del artículo 225, fracción III, segundo párrafo, de la Ley, cuando el contribuyente enajene parte del terreno que adquirió, determinará el ingreso acumulable a que se refiere el párrafo citado, aplicando el 3% al monto deducido que corresponda a la parte del terreno que no ha enajenado, el cual se actualizará en los términos del mismo párrafo.

## **INFORMACIÓN QUE DEBE ASENTARSE EN LA ESCRITURA PÚBLICA EN LA QUE CONSTE LA ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS**

**ARTÍCULO 284.** Para los efectos del artículo 225, fracción V de la Ley, el fedatario público asentará en la escritura pública en la que conste la adquisición de los terrenos, que el contribuyente opta por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere dicho precepto legal.

## **ARTÍCULOS TRANSITORIOS**

**PRIMERO.** El presente Reglamento entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**.

**SEGUNDO.** Se abroga el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 29 de febrero de 1984 y se dejan sin efecto en lo que se opongan a este Reglamento las disposiciones de carácter administrativo, reglas, consultas e interpretaciones de carácter general contenidas en circulares o publicadas en el **Diario Oficial de la Federación** en materia del impuesto sobre la renta.

**TERCERO.** Para aplicar la reducción del impuesto a que se refiere la fracción LXVII Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley para 2002, los contribuyentes que además de dedicarse a la edición de libros realicen otras actividades deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Distinguir en su contabilidad los ingresos obtenidos por la edición y enajenación de sus libros, de los ingresos obtenidos por otras actividades, de tal manera que permita conocer la utilidad de cada actividad.
- II. Para los efectos de la fracción anterior, las deducciones que no se identifiquen por actividad, se prorratearán entre las deducciones de los libros editados por el contribuyente y de las otras actividades, en proporción a los ingresos obtenidos por cada actividad.

La reducción se calculará aplicando la tasa contenida en el artículo 10 de la Ley a la utilidad fiscal que corresponda a la enajenación de libros editados por el propio contribuyente y se considerará como monto de la reducción, el por ciento establecido en la citada fracción LXVII para el ejercicio fiscal de que se trate, sobre la cantidad obtenida.

**CUARTO.** Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 154 de la Ley, el análisis del costo promedio por acción, a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 204 de este Reglamento, deberá contener, en su caso, la determinación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a la fecha de adquisición y de enajenación de las acciones, en la proporción que corresponda al enajenante por las acciones adquiridas en la misma fecha, con base en las constancias que deben emitir las sociedades emisoras de las acciones, así como, la determinación de la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a la fecha de adquisición y de enajenación y los factores de actualización aplicados.

**QUINTO.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción XLV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el 1 de enero de 2002, artículos 24 y 25 de la Ley vigente y fracción I del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de 2003, los contribuyentes del impuesto que optaron por diferir parte de dicho gravamen conforme a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, podrán actualizar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, que se determine aplicando el siguiente procedimiento:

- I. Determinarán las utilidades fiscales netas reinvertidas correspondientes a los ejercicios comprendidos desde el 1 de enero de 1999 o bien, desde el ejercicio de inicio de operaciones cuando éste haya ocurrido después del año citado, y hasta el 31 de diciembre de 2001, conforme a las disposiciones de la Ley vigente en el mismo ejercicio. A la utilidad fiscal neta reinvertida determinada en el ejercicio de que se trate, se le restará el importe de los dividendos o utilidades distribuidos durante dicho ejercicio, conforme a lo dispuesto por la Ley vigente en el ejercicio de que se trate, cuando dichos dividendos provengan del saldo de dicha cuenta.
- II. El saldo de la cuenta al último día de cada ejercicio, determinado conforme al párrafo anterior, sin incluir la utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio de que se trate, 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 hayan distribuido 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, 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 hayan distribuido dichos dividendos o utilidades. El saldo determinado se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el 31 de diciembre de 2001.



- III.** Cuando la suma del impuesto pagado en el ejercicio de que se trate, en los términos del segundo párrafo del artículo 10 de la Ley vigente en el mismo ejercicio, más las partidas no deducibles para los efectos del impuesto y, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, correspondientes al ejercicio citado, sean mayores que el resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se restará del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida actualizada conforme a la fracción anterior, que se tenga al 31 de diciembre de 2001. Para estos efectos la diferencia que se determine se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el 31 de diciembre de 2001.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida que se tenga al 31 de diciembre de 2001, disminuido de la diferencia que, en su caso, se determine conforme al párrafo anterior, se actualizará por el periodo comprendido desde dicho mes y hasta el 31 de diciembre de 2002.

Dicho saldo se disminuirá con el monto de los dividendos o utilidades, actualizados, que se hayan distribuido durante el ejercicio de 2002. Los dividendos o utilidades se actualizarán desde el mes en el que se distribuyeron y hasta el 31 de diciembre de 2002.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida que se tenga al 31 de diciembre de 2002 determinado conforme a este artículo, 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 disminuya dicha cuenta por la distribución de dividendos o utilidades provenientes de la misma, que efectúen los contribuyentes a partir de 2003.

**SEXTO.** Para los efectos del artículo 89 de la Ley, los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1o. de enero de 2002, podrán considerar como saldo inicial de la cuenta de capital de aportación, el saldo que de dicha cuenta hubieren determinado al 31 de diciembre de 2001, conforme al artículo 120 de la Ley vigente hasta dicha fecha.

**SÉPTIMO.** Para los efectos del artículo 88 de la Ley, los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1 de enero de 2002, podrán determinar el saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta conforme a las reglas de carácter general que emita el SAT.

**OCTAVO.** Los contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2002 hubiesen adquirido acciones consideradas como colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las disposiciones de la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y que enajenen dichas acciones con posterioridad a dicha fecha, podrán determinar el monto original ajustado de las acciones aplicando el procedimiento establecido en el artículo 24 de la Ley, en lugar del procedimiento que para tales efectos establece la fracción LI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la citada Ley.

La opción a que se refiere el párrafo anterior se deberá ejercer por todas las acciones que tenga el contribuyente al 31 de diciembre del 2001.

**NOVENO.** Para los efectos del Artículo Segundo fracción VIII de las Disposiciones Transitorias de la Ley publicadas en el **Diario Oficial de la Federación** el 30 de diciembre del 2002, los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley vigente a partir del 1 de enero del 2003, para enajenaciones de acciones por las cuales ya se hubiera calculado el costo promedio con anterioridad al 1 de abril del 2002, siempre que apliquen lo dispuesto en este artículo y consideren como costo comprobado de adquisición en la subsecuente enajenación de dichas acciones el costo promedio por acción que determinen conforme a lo siguiente:

- I. Considerarán como fecha de adquisición de las acciones que se enajenen, el 31 de marzo de 2002 y como costo comprobado de adquisición de dichas acciones, el monto original ajustado determinado al 31 de marzo de 2002 de las acciones que tenía a esa fecha de la misma emisora, aplicando las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2001, disminuido de lo siguiente:

- a) Las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de disminuir que la persona moral de que se trate tuvo al 1 de enero de 2002, que correspondan al número de acciones que tuvo el contribuyente al 31 de marzo de 2002.

A las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2002, no se les disminuirá el monto que de dichas pérdidas se aplicó para efectos de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2002.

- b) Los reembolsos actualizados pagados por la persona moral de que se trate, que correspondan al número de acciones que haya tenido el contribuyente al 31 de marzo de 2002.

- c) La diferencia actualizada que se determine en cada uno de los ejercicios de que se trate, cuando la suma del impuesto del ejercicio correspondiente al resultado fiscal y las partidas no deducibles de la persona moral de que se trate, sea mayor a su resultado fiscal del mismo ejercicio, que corresponda al número de acciones que tuvo el contribuyente al 31 de marzo de 2002. Para estos efectos no se considerarán dentro de las partidas no deducibles 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 y las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad y cualquiera otras de naturaleza análoga.

Las pérdidas a que se refiere el inciso a) y la diferencia que se menciona en el inciso c), de esta fracción, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el 31 de marzo de 2002. Los reembolsos pagados a que se refiere el inciso b) de esta fracción, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagaron y hasta el 31 de marzo de 2002.

Las pérdidas fiscales, los reembolsos y la diferencia, a que se refieren los incisos a), b) y c) de esta fracción, de la persona moral de que se trate, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tuvo al 31 de marzo de 2002 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, en el total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

El número de acciones que el contribuyente tuvo al 31 de marzo de 2002, se agrupará de acuerdo al ejercicio en el que fueron adquiridas, considerando que las primeras acciones adquiridas fueron las primeras que se enajenaron o reembolsaron, según corresponda.

Para estos efectos, se considerarán las pérdidas fiscales de ejercicios terminados, los reembolsos pagados y la diferencia, a que se refieren los incisos a), b) y c) de esta fracción, obtenidas, pagados o determinadas, respectivamente, durante el periodo comprendido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta el 31 de marzo de 2002, de las acciones que conforman la tenencia accionaria a dicha fecha.

Asimismo, se considerará que las primeras pérdidas que se disminuyeron de la utilidad fiscal fueron las primeras que se generaron, que el primer reembolso que se pagó corresponde a las acciones que primero se adquirieron y que la primera diferencia que se determinó, se aplicó en la primera enajenación.

- II. 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 31 de marzo de 2002.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que haya tenido de dicha persona moral al 31 de marzo de 2002, 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.

- III. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se considerará como monto original ajustado de las acciones que se tuvieron al 31 de marzo de 2002.
- IV. El costo promedio por acción se determinará dividiendo el monto a que se refiere la fracción III de este artículo, entre el número de acciones que tuvo el contribuyente al 31 de marzo de 2002 de la misma emisora y será

el costo comprobado de adquisición en la subsecuente enajenación de dichas acciones.

Cuando durante el periodo de tenencia de las acciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el número de acciones en circulación de la persona moral emisora de que se trate, hubiera aumentado o disminuido sin que hubiera variado el importe de su capital social, los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en este artículo siempre que el costo del total de las acciones que se reciban sea igual al que tenía el paquete accionario que se sustituye. Lo dispuesto en este párrafo es aplicable tratándose de capitalización de otras partidas del capital contable.

La opción a que se refiere este artículo se deberá ejercer por todas las acciones que tuvo el contribuyente al 31 de marzo de 2002 por las que ya se hubiere calculado el costo promedio a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable en el caso de fusiones o escisiones efectuadas con anterioridad al 1 de abril de 2002.

Los contribuyentes que hubiesen enajenado acciones entre el 1 de abril de 2002 y la entrada en vigor del presente artículo, que opten por aplicar lo dispuesto en la misma, deberán efectuar un nuevo cálculo para determinar el costo promedio por acción de dichas acciones, aplicando para tales efectos el procedimiento señalado en este artículo. En el caso de que resulte impuesto a cargo del contribuyente, éste se deberá enterar debidamente actualizado y con los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria que se deberá presentar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que se ejerza la opción a que se refiere el presente artículo. En este caso, el adquirente no estará obligado a efectuar retención alguna por el impuesto que resulte a cargo en los términos de este párrafo.

**DÉCIMO.** Lo establecido en el artículo 277 de este Reglamento, será aplicable sólo para las inversiones realizadas a partir del ejercicio de 2002.

**DÉCIMO PRIMERO.** Para los efectos del artículo 277 de este Reglamento, las empresas maquiladoras podrán aplicar, en lugar de los por cientos señalados en los artículos 220 y 221 de la Ley, los que se establecen en el “Decreto por el que se otorga un Estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo”, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 20 de junio de 2003.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los trece días del mes de octubre de dos mil tres.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, **José Francisco Gil Díaz**.- Rúbrica.

## TRANSITORIOS

### Publicados el 4 de diciembre de 2006

**Primero.** El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

**Segundo.** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 69-E de este Reglamento, los contribuyentes que hubieran aplicado lo dispuesto en la Regla 3.4.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2006, considerarán como registro inicial de compras y

servicios por pagar, el saldo que se hubiera tenido al 31 de diciembre de 2005, de conformidad con la Regla citada.

**Tercero.** Lo dispuesto en los artículos 87, fracción II; 88, fracción II y 89 fracción I de este Reglamento, entrará en vigor a los noventa días siguientes a partir de la entrada en vigor del presente Decreto.

Hasta la entrada en vigor de los preceptos a que se refiere el párrafo anterior, las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles a que se refiere el artículo 31, fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que estén interesadas en recibir en donación los bienes ofrecidos por los contribuyentes, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la fecha en la que la información de dichos bienes aparezca en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, podrán manifestar al donante, a través de correo electrónico o por escrito, su intención de recibir los bienes. Las instituciones a que se refiere este artículo enviarán al Servicio de Administración Tributaria copia de la manifestación realizada al donante de que se trate, la cual se presentará a través de la dirección de correo electrónico que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

Los contribuyentes que ofrezcan en donación los bienes a que se refiere el párrafo anterior, a más tardar dentro de los dos días siguientes a aquél en el que reciban la manifestación de las instituciones autorizadas a recibir donativos, deberán responder a la institución a la que se le entregarán en donación los bienes que éstos están a su disposición, enviando al Servicio de Administración Tributaria copia de dicha respuesta a través de la dirección de correo electrónico que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

La institución autorizada a recibir donativos que haya sido elegida, para recibir los bienes donados, a más tardar a los cinco días siguientes a aquel en el que reciba la respuesta a que se refiere el párrafo anterior, deberá recoger los bienes ofrecidos en donación.

Los contribuyentes podrán destruir los bienes ofrecidos en donación en los términos de las disposiciones fiscales, cuando no hayan recibido dentro del plazo a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, manifestación por parte de alguna donataria de recibir dichos bienes o cuando habiendo dado en donación dichos bienes a una institución autorizada a recibir donativos, ésta no los recoja dentro del plazo a que se refiere el párrafo anterior.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los contribuyentes que celebren los convenios a que se refiere el artículo 88-A de este Reglamento, únicamente por los bienes que sean donados a través de dichos convenios.

**Cuarto.** Las instituciones que reciban en donación los bienes a que se refieren los artículos 87 y 88 de este Reglamento, obligados a presentar la información prevista por la fracción IV del artículo 89 del mismo ordenamiento, vigente hasta antes de la entrada en vigor del presente Decreto, deberán presentar la información correspondiente al año 2006 a más tardar en el mes de febrero de 2007.

**Quinto.** Para los efectos de la fracción XXVI del artículo 3 de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 2005,

publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, los contribuyentes a quienes su empleador o una parte relacionada de éste, les haya otorgado opciones antes del 31 de diciembre de 2004, cuya fecha de ejercicio sea posterior a la fecha citada, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de dichas opciones, estarán a lo siguiente:

- I. Considerarán como ingresos por adquisición de bienes, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado al 31 de diciembre de 2004 de las acciones o títulos valor a los que esté referida la opción, el precio de compra de dichas acciones o títulos establecido en la opción que se les otorgó.
- II. Considerarán como ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, conforme se establece en los artículos 110, fracción VII y 110-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado de las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que los contribuyentes ejerzan la misma, el valor de mercado que dichas acciones o títulos tengan al 31 de diciembre de 2004.

Los contribuyentes a los que se refiere este transitorio podrán considerar como ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado al 31 de diciembre de 2004 de las acciones o títulos valor a los que esté referida la opción, el precio de compra de dichas acciones o títulos establecido en la opción que se les otorgó, siempre que el valor de mercado de las acciones o títulos valor a los que se encuentre referida la opción, no hayan tenido una variación superior al 10% durante el periodo comprendido desde la fecha en la que se otorgó dicha opción y hasta el 31 de diciembre de 2004.

Dado en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los treinta días del mes de noviembre de dos mil seis.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, **José Francisco Gil Díaz**.- Rúbrica.

**COMISION FISCAL**  
**INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.**

**2011-2014**

<b>Nombre</b>	<b>Ciudad</b>
C.P. José Luis Gallegos Barraza	Aguascalientes, Ags.
C.P. Javier De los Santos Valero	Cd. Victoria, Tamps.
C.P. Ricardo Arellano Godínez	Guadalajara, Jal.
C.P. Ernesto Manzano García	Guadalajara, Jal.
C.P. Mario Jorge Ríos Peñaranda	Guadalajara, Jal.
C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez	Guadalajara, Jal.
C.P. Héctor Villalobos González (Presidente)	Guadalajara, Jal.
C.P. Francisco Miguel Wilson Loaiza	Guadalajara, Jal.
Lic. Gustavo Amezcua Gutiérrez	Guadalajara, Jal.
C.P. Enrique Arturo Manrique Díaz Leal	León, Gto.
C.P. Federico Aguilar Millan	México, D.F.
C.P. Javier Barroso Degollado	México, D.F.
C.P. José Antonio De Anda Turati	México, D.F.
Lic. Eduardo Enrique Díaz Guzmán	México, D.F.
C.P. José Angel Eseverri Ahuja	México, D.F.
C.P. José Luis Fernández Fernández	México, D.F.
C.P. Juan Manuel Franco Gallardo	México, D.F.
C.P. Antonio Carlos Gómez Espiñeira	México, D.F.
C.P. Arturo Lomelín Martínez	México, D.F.
C.P. Francisco Moguel Gloria	México, D.F.
Lic. Pablo Puga Vertiz	México, D.F.
C.P. Gabriel Reyes Rodríguez	México, D.F.
Lic. Manuel Saíñz Orantes	México, D.F.
C.P. Víctor Manuel Cámara Flores	México, D.F.
Lic. José Miguel Erreguerena Albaitero	México, D.F.
C.P. Oscar Arturo Ortíz Molina	México, D.F.
C.P. Armando Pérez Sánchez	México, D.F.
C.P. Nora Elia Cantú Suárez	Monterrey, N.L.
C.P. Ricardo Javier Mena Rodríguez	Monterrey, N.L.
C.P. Marcelo De Los Santos Anaya	San Luis Potosí, S.L.P.
C.P. Fernando Luis Acosta Michel	Tijuana, B.C.
C.P. José Paul Hernández Cota	Tijuana, B.C.

La Comisión Fiscal, integrante de la Vicepresidencia de Fiscal del IMCP, en la cual participan los más destacados fiscalistas del país, tiene como uno de sus objetivos, difundir el marco tributario de México. Por ello presenta la nueva edición de la obra *Ley del ISR. Texto y comentarios*, en la que se incluyen puntos de vista y criterios acerca del texto de la LISR y su Reglamento, así como de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente; además, se enfatizan las nuevas disposiciones y aquellas que requieren de mayor análisis.

Asimismo, en esta obra se estudian y analizan otras disposiciones relacionadas con el tema y se incluyen algunos precedentes judiciales, reglas de carácter general y diversos criterios. Cuando alguna disposición se considera que está sujeta a interpretación se señala en el texto y se proponen modificaciones a la norma en cuestión.

Por todo lo anterior, *Ley del ISR. Texto y comentarios* 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.



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



ASOCIACIÓN  
INTERAMERICANA  
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL  
FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

[www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)  
[libreria@imcp.org.mx](mailto:libreria@imcp.org.mx)  
[ventas@imcp.org.mx](mailto:ventas@imcp.org.mx)