

EDICIÓN ESPECIAL

Comisión Fiscal

Revista Especial
Versión Electrónica

Tratamiento fiscal de la ley del
Impuesto Sobre La Renta (“LISR”)

Estímulo Fiscal por consumo
de Diésel

Principales cambios en las facilidades
administrativas del sector
primario y transportistas 2021

Revelación de Esquemas
Reportables

VERSIÓN
20
21

Índice

Revista Especial
Versión Electrónica



- 03**
MENSAJE DEL PRESIDENTE

- 04**
TRATAMIENTO FISCAL
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (“LISR”)

- 20**
SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS

- 23**
ESTÍMULO FISCAL POR CONSUMO DE DIÉSEL

- 28**
DISMINUCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 31**
PRINCIPALES CAMBIOS EN LAS FACILIDADES
ADMINISTRATIVAS DEL SECTOR PRIMARIO Y
TRANSPORTISTAS 2021

- 34**
¿CUÁL ES LÍMITE DE NUESTRA
RESPONSABILIDAD IMPOSITIVA?

- 37**
EL PATRIMONIO FAMILIAR

- 40**
REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

- 47**
FACULTAD INCONSTITUCIONAL DEL
ARTÍCULO 17-F DEL CFF



C.P.C. MARÍA MAGDALENA
PORTELA PEÑUÑURI
Editora revista Edición Especial
“Comisión Fiscal”

Mensaje del Presidente



C.P.C. JOSÉ HUGO LÓPEZ LEAL
Presidente del INCP 2020 - 2021

Es imposible hablar del Instituto del Noroeste de Contadores Públicos (INCP) sin hacer mención de su Comisión Fiscal, comisión integrante de la Vicepresidencia de Fiscal que desde sus principios dio muestra de su valía por las aportaciones que desde sus fundadores se hacen constantemente en beneficio de todos los profesionales de esta región Noroeste.

Desde su inicio se consolidó como un centro de formación de especialistas en la materia fiscal y que ha sido escuela de excelentes expositores tanto a nivel regional como nacional. Han sido aportantes de ideas y propuestas de reformas de diversas leyes, manteniendo un liderazgo de opinión que sobresale de los demás organismos empresariales y profesionales por la profundidad y solidez de sus análisis.

De esta comisión han surgido colegas que han tenido el honor de presidir de manera brillante el Comité Ejecutivo regional, haciendo una mención especial de nuestro amigo C.P.C. Héctor Amaya Estrella quien es el actual Vicepresidente de Fiscal del IMCP y Vicepresidente General electo del mismo Instituto, siendo el primer asociado regional en ostentar dichos encargos.

La fortaleza de esta comisión está en sus integrantes, por ello el reto actual es la incorporación de nuevas generaciones a esta vida institucional para consolidar aún más su presencia en cada colegio, donde cuando menos uno de sus asociados pertenezca a esta comisión y, por supuesto, dando el justo reconocimiento a aquellos integrantes que tienen toda una trayectoria en la misma.

Como presidente de este comité ejecutivo regional me siento muy honrado de contar con su apoyo para el éxito de esta gestión, y es por ello que esta primera edición especial dedicada a la Comisión Fiscal es en reconocimiento muy merecido a todos aquellos colegas que han sido sus integrantes en sus distintas etapas por su aportación y crecimiento en beneficio de todos.

¡FELICIDADES!

Tratamiento fiscal de la ley del Impuesto Sobre La Renta (“LISR”)

TEMARIO:

I. Introducción

1. Vínculo constitucional del pago de impuestos.
2. Elementos de la relación tributaria.
3. Concepto de desarrollo inmobiliario.

II. Ingresos Acumulables

1. Momento de acumulación del ingreso.
2. Perfeccionamiento de la enajenación.
3. Tratamiento fiscal de preventas.
4. Ganancia en enajenación de terrenos.

III. Deducciones Autorizadas

1. Requisitos de las deducciones.
2. Deducción vía costo de lo vendido.
3. Deducción de erogaciones estimadas en la obra.

IV. Tratamientos Especiales

1. Regla 3.2.4 Resolución Miscelánea 2021.
2. Emisión del CFDI.
3. ¿Esquemas Reportables?.
4. Decreto Vivienda marzo de 2015.

V. Estímulos Fiscales

1. Deducción de terrenos (Art. 191 LISR)
2. Sociedades cooperativas de producción de bienes (Art. 194 LISR)



JOSÉ LUIS UREÑA
LIZÁRRAGA

- C.P. por la Universidad Autónoma de Sinaloa (UAS)
- Maestría en impuestos por la UAS
- Maestría en administración por la Universidad Interamericana del Norte
- Diplomado en impuestos internacionales por el ITAM
- Socio certificado en el área fiscal por el IMCP
- Socio de Impuestos de RSM México Bogarín, S.C.
- Líder del comité fiscal de RSM México
- Integrante del comité fiscal de RSM Latinoamérica
- Presidente del Colegio de Contadores Públicos de Sinaloa (Mazatlán)



I. INTRODUCCIÓN

El tema de ingresos para los desarrolladores inmobiliarios, específicamente personas morales, es sumamente relevante, debido a que comúnmente éstos, a lo largo del desarrollo de sus obras, *comienzan a realizar la venta de las unidades condominiales antes –incluso– de iniciar la obra*, y suele suceder que avanzan de forma importante en el cierre de contratos. Sin embargo, la cobranza se limita a un porcentaje bajo de la totalidad del precio pactado.

En relación con este tema, el artículo 16 de la LISR establece que *las personas morales 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.

Por lo anterior comentado, *prácticamente se obliga a las personas morales a acumular la totalidad de los ingresos*, cualquiera que sea la forma de su obtención; sin embargo, debe atenderse a la fecha para realizarlo.

En este artículo analizaremos si la mecánica de tributación de este régimen es proporcional y equitativa, si se tributa bajo la premisa de un incremento al patrimonio o simplemente se paga el impuesto por la obtención de ingreso, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva; lo anterior porque el citado artículo 16 de la LISR, los obliga a acumular la totalidad del ingreso sin poder deducir el costo de lo vendido, ya que no existe una mecánica para ello, y la opción de deducir un costo estimado de la obra no representa un porcentaje real en función al ingreso.

VÍNCULO CONSTITUCIONAL PARA CONTRIBUIR

ARTÍCULO 31

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ("CPEUM"). 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.

Proporcionalidad.

Consiste en la *capacidad económica tributaria* que poseen los contribuyentes para aportar al gasto público.

Equidad.

Se refiere a que debe *darse trato igual a los iguales* y desigual a los desiguales.

Elementos de la relación tributaria

1. Sujetos
2. Objeto
3. Hecho Imponible
4. Base
5. Tasa, Tarifa y Tabla
6. Periodo de Imposición

Son Sujetos del impuesto sobre la renta ("ISR") las Personas Morales y Físicas que son:

- Residentes en México
- Residentes en el Extranjero con Establecimiento Permanente ("EP")
- Residentes en el Extranjero sin EP con fuente de riqueza en territorio nacional

El Objeto de la LISR es gravar todos los ingresos percibidos por los:

- Residentes en México
- Establecimientos Permanentes de Extranjeros
- Extranjeros por Ingreso con Fuente de Riqueza en el país (sin EP)

Los ingresos que se gravan pueden ser en:

- En efectivo
- En crédito
- En especie
- En servicios
- De cualquier otro tipo

El Hecho Imponible

El hecho imponible del ISR *lo constituye la renta* entendida como *la obtención de un resultado fiscal positivo*. Lo anterior confirma que lo sometido a gravamen no es la actividad en sí, si no su resultado positivo.

El hecho generador del impuesto sobre la renta de las empresas *no consiste en la obtención de un ingreso*, sino en la *obtención de una renta, entendida como la riqueza o ganancia* que, en términos generales, resulta de descontar a los ingresos percibidos el costo de su obtención, para lograr definir así la utilidad que se traduce en un incremento del patrimonio.

Base

Es la cantidad o monto a la cual se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar. Esta base se determina de acuerdo con lo que indica cada ley fiscal específica.

Tasa, Tarifa, Tabla

La tasa de pago de impuesto sobre la renta (ISR) para personas morales es del 30 %.
 Las personas físicas calculan el ISR conforme a las tarifas del artículo 96 (provisionales) y 152 (anual) de la Ley del ISR. Normalmente se integran columnas con límite inferior, superior, cuota fija y porcentaje.
 Un ejemplo de tabla, es la utilizada para el cálculo del subsidio para el empleo de los trabajadores.

Periodo de Imposición

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (“CFF”) indica que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, ahora bien, el periodo de impuestos se refiere a los lapsos en que dichas situaciones se realizan para que se conjuguen los elementos de la relación tributaria al surgir del crédito fiscal que señala el ARTÍCULO 4° del CFF. Este elemento es importante porque determina la fecha para el pago de la contribución causada y de no efectuarse en las fechas establecidas se originan recargos y sanciones a favor del fisco y para los contribuyentes representa un costo financiero. Día 17 del mes próximo a su causación (generalidad)

Determinación del ISR de Persona Moral

	INGRESOS ACUMULABLES	OBJETO
MENOS	PTU PAGADAS EN EL EJERCICIO	
MENOS	PTU PAGADAS EN EL EJERCICIO	
IGUAL:	UTILIDAD FISCAL O RENTA GRAVABLE PARA ISR	HECHO IMPONIBLE
MENOS:	PÉRDIDAS FISCALES PENDIENTES DE APLICAR	
IGUAL:	RESULTADO FISCAL O BASE GRAVABLE PARA ISR	BASE
POR:	TASA DEL 30%	TASA
IGUAL:	IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO	



En el presente estudio sólo se abordan los contribuyentes dedicados a los desarrollos inmobiliarios no los dedicados a la industria de la construcción, mismos que son regulados por el artículo 17 penúltimo y último párrafo de la LISR.

Concepto de desarrollo inmobiliario

Desarrollar:

Llevar a cabo una idea, un proyecto, etcétera, que necesita cierto tiempo.

Inmobiliario:

Relativos a bienes inmuebles.

Inmueble:

Se dice de la propiedad que no puede separarse del lugar que ocupa. Bien como las tierras, edificios, construcciones y minas, y de los adornos, artefactos o derechos a los que la ley considera no muebles.

Con base en lo anterior, se puede entender por Desarrollo Inmobiliario, aquel *proyecto relacionado con el diseño, construcción, elaboración o fabricación de bienes de naturaleza inmueble, en un plazo de tiempo acordado para su conclusión para su posterior venta.*

II. INGRESOS ACUMULABLES

Momento de acumulación del ingreso, regla general

Artículo 17, fracción I, LISR

Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a. Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b. Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
- c. *Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada*, aun cuando provenga de anticipos.

De lo señalado en el artículo anterior, en el caso de los desarrollos inmobiliarios, comúnmente se localizan en el supuesto del inciso c), por lo que al cobrar un anticipo, por mínimo que sea, *en términos de la disposición anteriormente citada se obligará al contribuyente a acumular la totalidad de los ingresos.*

Esto significa que con la obtención de poco flujo se encontrarán obligados a acumular todo el ingreso, es decir, totalidad del precio pactado. Lo anterior nos lleva a reflexionar, *¿no sería mejor una figura jurídica donde se acumule al cobro?*

Para minimizar el impacto fiscal de la acumulación total del ingreso, existe la opción de estimar el costo de ventas de conformidad con lo señalado en el artículo 30 de la LISR.

Contratos de Operación con Terceros

Durante las preventas y el transcurso del desarrollo se manejan diversos contratos con el objetivo de no tener una acumulación prematura del ingreso, tales como:

- Promesa de Compra
- Compra Venta
- Compra Venta a plazos
- Opción
- Pedido
- Oferta de Compra

En alguno de ellos las autoridades fiscales se han cuestionado si realmente conservan la naturaleza de su nombre, o bien se crearon con el objeto de diferimiento o evasión de Ingresos. Normalmente se manejan cláusulas suspensivas para disfrazarlos, como por ejemplo:

Oferta de Compra

- Hasta que se acepte / recibe depósitos.

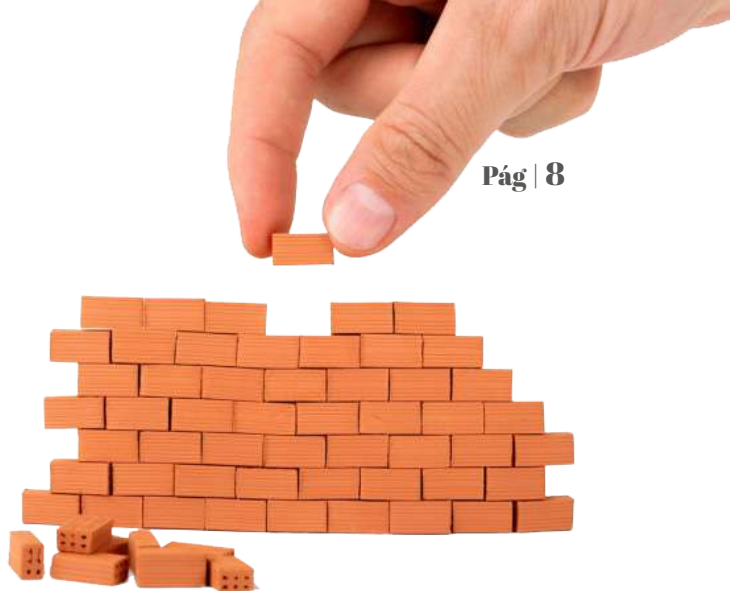
Promesa de Compra

- Hasta que se celebre contrato de compra venta / recibe depósitos.

Arrendamiento Financiero

- Si se opta por acumulación en la fecha de exigibilidad.

*Pero la pregunta que debemos de hacernos es,
¿Cuándo se perfecciona la enajenación?*



Código Civil Federal ("CCF")

Art. 2249.- "Por regla general, la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada, ni el segundo satisfecho".

Lo anterior significa que salvo que las partes acuerden algo en contrario, una compraventa es perfecta por el simple hecho de que haya un acuerdo de voluntad en donde esté definido el precio y la cosa.

Artículo 2243.- Puede asumirse contractualmente la obligación de *celebrar un contrato futuro*.

Artículo 2246.- Para que la promesa de contratar sea válida debe constar por escrito, contener los elementos característicos del contrato definitivo y limitarse a cierto tiempo.

La factibilidad de que las partes puedan pactar comprometiéndose a transmitir un bien y a pagar un precio en cierta fecha futura es una herramienta muy útil, ya que permite que el comprador pueda inspeccionar el bien con objetividad o evaluarlo profesionalmente antes de adquirir formalmente su propiedad y sobre todo cuando se trata de la venta de bienes inmuebles.

¿Qué ha dicho la SCJN sobre el momento de acumulación del ingreso?

RENTA. EL ARTÍCULO 18, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El ingreso por enajenación de bienes se obtiene desde el perfeccionamiento del contrato por el que se enajenó el bien, modificando positivamente el patrimonio de los contratantes y debiendo acumularse la totalidad del monto de la operación, en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. En tales condiciones, en caso de que conforme al artículo 18, fracción I, inciso c), de la misma ley, el ingreso obtenido por la enajenación de bienes se considere acumulable, por la exigibilidad o el cobro de una parte o la totalidad del precio del bien -al ser el primer supuesto en ocurrir, entre los demás previstos en la fracción I del artículo 18 referido-, aún cuando el enajenante recibe sólo una parte del precio del bien en efectivo, por concepto de "anticipo", sí considera la capacidad contributiva del causante, ya que se determina con base en el valor monetario de los derechos de crédito que se incorporaron a su patrimonio desde el perfeccionamiento del contrato, con independencia del concepto bajo el que se pague el precio del bien o la forma de pago.

Así, en el supuesto del inciso c) referido, la exigibilidad o el cobro, parcial o total, del precio del bien, es lo que actualiza la acumulación del valor del derecho de crédito que ya se había cuantificado en el patrimonio del enajenante desde el perfeccionamiento del contrato, siendo irrelevante la disposición total de la entrada en efectivo, por lo que el citado artículo 18, fracción I, inciso c), no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis Aislada Constitucional: 2ª. CXXXIII/2015 (10ª) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Libro 26, enero de 2016, Tomo II, Página 1659.

Ganancia en la enajenación de terrenos

El artículo 18, fracción IV, de la Ley del ISR, prevé como ingreso acumulable para las personas morales del régimen general de la ley,

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.

En correlación con lo mencionado anteriormente, el artículo 19 de la Ley citada, dispone que la ganancia se determinara de la manera siguiente:

- ▶ Ingreso obtenido por la enajenación de terreno
- ▶ (-)Monto original de la inversión del terreno, actualizado.
- ▶ (=)Ganancia por la enajenación del terreno
(si el resultado es positivo)

El monto original de la inversión ("**MOI**") 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.

Ejemplo:

RESULTADO FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO (TERRENO)					
Tipo de bien	INPC	Terreno	INPC	ISAI	Total
Fecha de adquisición		febrero-14		abril-14	
Monto Original		12,420,000.00		299,653.94	12,719,653.94
Depreciación acumulada del ejercicio Anterior					
Depreciación del ejercicio					
Costo susceptible de actualización		12,420,000.00		299,653.94	12,719,653.94
Fecha de la venta - Clave del mes					mayo-17
Valor de la contraprestación					15,200,000.00
Referencia contable					
Actualización del costo					
INPC un mes anterior al mes de venta	abril-17	126.242	abril-17	126.242	
INPC del mes de adquisición	febrero-14	112.790	abril-14	112.888	
Costo susceptible de actualización					12,420,000.00
Factor de actualización					1.1193
Costo actualizado Terreno					13,901,282.38
Costo susceptible de actualización					299,653.94
Factor de actualización					1.1183
Costo actualizado ISAI y Derechos					335,101.27
Total, Costo Actualizado					14,236,383.66
Valor de la contraprestación					15,200,000.00
(-) Costo actualizado					14,236,383.66
Utilidad (Pérdida) fiscal					963,616.34

III. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Art. 25 LISR. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
2. El costo de lo vendido. ¿En el caso del terreno, sería el costo de lo vendido o se remite al artículo 19 LISR?
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Algunas deducciones recurrentes en los desarrollos inmobiliarios son cuestionables, tal es el caso de los salarios pagados en efectivo y los intereses por préstamos

Art. 43. (RISR) DEDUCCIÓN DE SALARIOS PAGADOS EN EFECTIVO.

Para efectos del artículo 27, fracción III de la Ley, las erogaciones efectuadas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a que se refiere el artículo 94 de la Ley, pagadas en efectivo podrán ser deducibles, siempre que además de cumplir con todos los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para la deducibilidad de dicho concepto, se cumpla con la obligación inherente a la emisión del comprobante fiscal correspondiente por concepto de nómina.

Art. 27 LISR Intereses Devengados.

VII. Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio...

DEDUCCIÓN VÍA COSTO DE LO VENDIDO

Art. 39 LISR. Sistema para determinar el Costo de Ventas de las Mercancías.

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.

¿Qué ha dicho la SCJN sobre la posibilidad de deducir costo de ventas actualizado de terrenos cuando se manejaron como mercancías?

Época: Novena Época
 Registro: 171354
 Instancia: Primera Sala
 Tipo de Tesis: Jurisprudencia
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo XXVI, septiembre de 2007
 Materia(s): Constitucional, Administrativa
 Tesis: 1a. /J. 126/2007
 Página: 304



RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a

los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

¿Entonces que deducción aplico para terrenos?

1. Deducción Art. 19 LISR (Pérdida en venta de terrenos)
2. Deducción del Art. 39 LISR (Costo de lo Vendido)

Si la Autoridad no quiere tomar como válida la del artículo 19, invoco la jurisprudencia y me permite actualizar los terrenos, es decir el efecto sería similar, sin embargo, considero que la regla específica es la del artículo 19. La opción para no usar ninguna de las dos anteriores es la de costos estimados del artículo 30.



Deducción de erogaciones estimadas

Artículo 30 LISR. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 (Pérdida en venta de terreno) y 25 (Costo de lo Vendido) 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.

Determinación del factor estimado y deducciones estimadas (2019)		
	CONCEPTO	IMPORTE
Entre:	Suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio de la obra 2019.	\$ 13,000,000.00
	Ingreso total correspondiente al inicio de la obra	\$ 45,000,000.00
Igual:	Factor de deducción estimado 2019	0.2888
	CONCEPTO	IMPORTE
Por:	Ingresos acumulables en el ejercicio que inicio la obra	\$ 10,000,000.00
Por:	Factor de deducción estimado.	0.2888
Igual:	Erogaciones estimadas en el ejercicio 2019	\$ 2,888,000.00

Conceptos que no se consideran dentro de la estimación.

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 (Costo de lo Vendido) ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley (deducción del periodo, artículo 25).

Los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio turístico de tiempo compartido podrán considerar dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones correspondientes a los inmuebles destinados a la prestación de dichos servicios, en los términos del artículo 31 de esta Ley.

Determinación de costos directos e indirectos estimados (2019)				
	CONCEPTO	IMPORTE	Sí	No
	Materiales	\$13,000,000.00	\$13,000,000.00	\$0.00
Más:	Sueldos y salarios (construcción)	5,400,000.00	0.00	5,400,000.00
Más:	Previsión social (construcción)	900,000.00	0.00	900,000.00
Más:	Sueldos y salarios (administrativos)	870,000.00	0.00	870,000.00
Más:	Previsión social (administrativos)	300,000.00	0.00	300,000.00
Más:	Gastos de administración	1,750,000.00	0.00	1,750,000.00
Más:	Gastos de ventas	2,000,000.00	0.00	2,000,000.00
Más:	Gastos financieros (1)	1,050,000.00	0.00	1,050,000.00
Más:	Depreciación de maquinaria y equipo	570,000.00	0.00	570,000.00
Igual:	Suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio de la obra 2019	\$25,840,000.00	\$13,000,000.00	\$12,840,000.00

Cierre fiscal (2019)		
	CONCEPTO	ISR
	Ingresos acumulables	\$10,000,000.00
Menos:	Deducción estimada	2,888,000.00
Menos:	Otras deducciones autorizadas	1,873,000.00
Menos:	Compra de materiales y otros gastos	0.00
Igual:	Utilidad fiscal	\$5,239,000.00
Por:	Tasa	30 %
Igual:	Impuesto causado	\$1,571,700.00

Factores de deducción por cada obra o inmueble.

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.

Comparación entre el costo real y el costo estimado.

En el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin considerar, en su caso, los señalados en el segundo párrafo de este mismo artículo, durante el periodo transcurrido desde el inicio de la obra o de la prestación del servicio hasta el ejercicio en el que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo periodo en los términos de este artículo, que correspondan en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio.



Acumulación de erogaciones estimadas deducidas en exceso.

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.

Estimación de las deducciones cuando exceden en más de 5%.

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.

Aviso de opción por cada obra o inmueble destinado a tiempo compartido.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca el SAT. (Ficha de trámite 30/ISR "Aviso de opción para deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos o indirectos de obras o de la prestación del servicio", RMISC 2021)

RMISC 2021 en su regla 3.3.3.4. Señala que aquellos contribuyentes que decidan ejercer la opción en una fecha posterior a los 15 días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, podrán presentar el aviso dentro del mes siguiente a aquel en el que presenten las declaraciones anuales complementarias que deriven del ejercicio de la opción



IV. TRATAMIENTOS ESPECIALES

Regla 3.2.4 RMISC 2021 Acumulación y Deducción Opcional

Regla 3.2.4. RMISC 2021. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada, relacionados directamente con dichas actividades, y no estén en el supuesto a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso b) (Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio) de la Ley del ISR, y emitan el CFDI que corresponda a dichos cobros en términos de la regla 2.7.1.35. (CFDI por pagos realizados), en lugar de considerar dichos cobros como ingresos para la determinación del pago provisional correspondiente al mes en el que los recibieron en los términos de los artículos 14 y 17, fracción I, inciso c) de la citada Ley, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, del registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros...

Regla 3.2.4 RMISC 2021 Acumulación y Deducción Opcional

Regla 3.2.4. RMISC 2021. El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, que no estén en el supuesto a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso b) de la Ley del ISR, se determinará aplicando al saldo del registro a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio, por concepto de enajenación de mercancías o por prestación de servicios, según sea el caso...

Ejemplo de aplicación Regla 3.2.4.

Permite asignarle costo de ventas a los anticipos siempre que se lleve un registro, y siempre y cuando no se hubiera entregado el bien.

Registro	Fecha Anticipo 2021	Monto
	Enero	10'000,000.00
	Marzo	500,000.00
	Diciembre	600,000.00
Total Anual:		11'100,000.00
Menos:		
	Inmuebles Entregados	(1'000,000.00) (500,000.00)
	Saldo del Registro*	9'600,000.00
	Saldo del Registro*	9'600,000.00

Opción de determinar un % de costo a los anticipos	
Costo de Ventas Deducible 2020	25'000,000.00
Ventas Totales 2020	35'000,000.00

Costo de ventas/Ventas totales
0.7142/71.42%
 Facto costo para aplicar al Anticipo

Beneficios de la Regla:

- a. Le permite asignar un costo a los anticipos
- b. Los anticipos no se acumulan para pagos provisionales

Ejemplo:

Anticipo Acumulable	\$ 9,600,000
Factor del costo	71.42%
Costo de Venta Estimado	\$ 6,856,320
Utilidad Fiscal	\$ 2,743,680

Emisión del CFDI No se deben de reconocer como Anticipos Regla 3.2.4

Sólo estaremos ante el caso de una operación en dónde existe el pago de un anticipo, cuando se realice un pago en una operación dónde:

- No se conoce o no se ha determinado el bien o servicio que se va a adquirir o el precio del mismo.
- No se conoce o no se ha determinado ni el bien o servicio que se va a adquirir ni el precio del mismo.

Emisión CFDI regla 3.2.4

1. Emitir el CFDi (PPD) por el monto total de la operación al momento de la firma del contrato de compra venta del inmueble.
2. Emitir el Recibo Electrónico de Pago por cada pago recibido de parte del cliente.



¿Esquemas reportables?

Características de los Esquemas Reportables. (Art. 199 CFF)

1. Evite el intercambio de información fiscal o financiera entre autoridades fiscales.
2. Evite la aplicación del régimen de REFIPRES o entidades extranjeras transparentes fiscales.
3. Impliquen transmisión de pérdidas fiscales a otras entidades.
4. Retorne total o parcialmente pagos a la persona que los efectuó (o a sus socios o partes relacionadas) a través de operaciones interconectadas.
5. Se aplique un Tratado Fiscal, y el ingreso no esté gravado o con gravamen reducido en el extranjero.
6. Involucre operaciones con partes relacionadas en supuestos específicos, tales como de difícil valuación, reestructuración, o no involucren una contraprestación. (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias)
7. Se evite constituir un Establecimiento Permanente.
8. Impliquen la transmisión de activos depreciados parcial o totalmente, para que una parte relacionada lo deprecie.
9. Se involucre un mecanismo híbrido.
10. Se evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.
11. Implique el refrescamiento de pérdidas fiscales por caducar.
12. Evite la aplicación del 10% del ISR sobre dividendos.
13. Implique el arrendamiento y posterior subarrendamiento al arrendador original o una parte relacionada.
14. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores 20%.
15. Mecanismos que eviten la aplicación de disposiciones de esquemas reportables. (Último párrafo Art. 199)

Del análisis de las 14 fracciones y el último párrafo del artículo 199 del CFF, considero que la aplicación de la Regla 3.2.4, cae en el supuesto de la fracción 14, tal como se demuestra con el siguiente ejemplo:

ESTADO DE RESULTADOS FISCAL		
ANTICIPO DE CLIENTES ACUMULABLE	\$ 9'600,000	> 20% CONTABLE
COSTO DE VENTA ESTIMADO	\$ 6'856,320	> 20% CONTABLE
ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE		
INGRESOS	\$ 000	
COSTO DE VENTA	\$ 000	
BALANCE GENERAL		
OBRAS EN PROCESO (ACTIVO)	\$ 5'000,000	
BANCOS (ACTIVO)	\$ 4'600,000	
ANTICIPO DE CLIENTES (PASIVO)	\$ 9'600,000	



Decreto vivienda del 26 de marzo de 2015 Momento de Acumulación del Ingreso

Artículo Primero. - Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, el total del precio pactado en la enajenación o la parte del precio exigible durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el artículo 17, fracción III, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que su enajenación se haya pactado a plazos.

Dicha opción se deberá ejercer por la totalidad de los contratos celebrados a plazo y las contraprestaciones derivadas de los mismos. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable tratándose de enajenaciones que sean financiadas mediante créditos otorgados por instituciones del sistema financiero, así como por dependencias y entidades públicas o privadas. Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio, únicamente la parte del precio

pactado exigible y enajene los documentos pendientes de cobro, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

En el caso de incumplimiento de los contratos celebrados y las contraprestaciones derivadas de los mismos, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible, se considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles en los mismos, disminuidas por las cantidades que ya se hubieran devuelto conforme a los contratos respectivos.

Deducción del costo de lo vendido

Los contribuyentes que opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total de los pagos pactados, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen los bienes inmuebles destinados a casa habitación.

Lo dispuesto 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.

V. ESTÍMULOS FISCALES LISR

De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.

Art. 191 LISR. Dedución de terrenos por desarrolladores inmobiliarios.

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:

- 6. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.
- 7. 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.

- 8. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 18, fracción IV de esta Ley.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción (2017) 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 (2017) y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene (2018, 2019) 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.

Ejemplo:

-APLICACIÓN ESTÍMULO FISCAL ART. 191 LISR -ACUMULACIÓN DEL 3% POR LOS DOS AÑOS			
DATOS:			
TIPO DE BIEN	INPC	TERRENO	ISR
FECHA DE ADQUISICIÓN			DICIEMBRE-17
MONTO ORIGINAL DEL TERRENO		17,500,000.00	
TERRENO DEDUCIDO VÍA ESTÍMULO EN 2017		17,500,000.00	5,250,000.00
ACUMULACIÓN 3% EJERCICIO 2018			
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE ACUMULA	DIC-2018	103.020	
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE DEDUJO	DIC-2017	98.272883	
IMPORTE TERRENO DEDUCIDO EN 2017		17,500,000.00	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		1.0483	
IMPORTE ACTUALIZADO EJERCICIO 2018		18,345,345.58	
IMPORTE A ACUMULAR DEL 3 % EJERCICIO 2018		550,360.37	(165,108.11)
ACUMULACIÓN 3% EJERCICIO 2019			
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE ACUMULA	DIC-2019	105.934	
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE DEDUJO	DIC-2017	98.272883	
IMPORTE TERRENO DEDUCIDO EN 2017		17,500,000.00	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		1.0780	
IMPORTE ACTUALIZADO EJERCICIO 2019		18,864,257.80	
IMPORTE A ACUMULAR DEL 3 % EJERCICIO 2019		565,927.73	(169,778.32)
EFFECTO NETO EN EL ISR			4,915,113.57
TIPO DE BIEN	INPC	TERRENO	ISR
FECHA DE ADQUISICIÓN			DICIEMBRE-17
MONTO ORIGINAL DEL TERRENO		17,500,000.00	
TERRENO DEDUCIDO VÍA ESTÍMULO EN 2017		17,500,000.00	5,250,000.00
ACUMULACIÓN 3% EJERCICIO 2018			
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE ACUMULA	DIC-2018	103.020	
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE DEDUJO	DIC-2017	98.272883	
IMPORTE TERRENO DEDUCIDO EN 2017		17,500,000.00	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		1.0483	
IMPORTE ACTUALIZADO EJERCICIO 2018		18,345,345.58	
IMPORTE A ACUMULAR DEL 3 % EJERCICIO 2018		550,360.37	(165,108.11)
ACUMULACIÓN 3% EJERCICIO 2019			
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE ACUMULA	DIC-2019	105.934	
INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO EN QUE SE DEDUJO	DIC-2017	98.272883	
IMPORTE TERRENO DEDUCIDO EN 2017		17,500,000.00	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		1.0780	
IMPORTE ACTUALIZADO EJERCICIO 2019		18,864,257.80	
IMPORTE A ACUMULAR DEL 3 % EJERCICIO 2019		565,927.73	(169,778.32)
EFFECTO NETO EN EL ISR			4,915,113.57
TIPO DE BIEN	INPC	TERRENO	ISR
FECHA DE ADQUISICIÓN			DICIEMBRE-17
MONTO ORIGINAL DEL TERRENO		17,500,000.00	
TERRENO DEDUCIDO VÍA ESTÍMULO EN 2017		17,500,000.00	5,250,000.00

4. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 30 de esta Ley.
5. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que no hayan enajenado el terreno después del tercer ejercicio inmediato posterior al que fue adquirido (2017), deberá considerar como ingreso acumulable (2018, 2019, 2020), el costo de adquisición de dicho terreno, actualizado por el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición del terreno y hasta el último día del mes en que se acumule el ingreso. **Ejemplo:**

-APLICACIÓN ESTÍMULO FISCAL ART. 191 LISR -ACUMULACIÓN DEL 100% AL TERCER AÑO			
DATOS:			EFFECTO EN
TIPO DE BIEN	INPC	TERRENO	ISR
FECHA DE ADQUISICIÓN		DICIEMBRE-17	
MONTO ORIGINAL DEL TERRENO		17,500,000.00	
TERRENO DEDUCIDO VÍA ESTÍMULO EN 2017		17,500,000.00	5,250,000.00
ACUMULACIÓN 100% EJERCICIO 2020			
INPC ÚLTIMO DÍA MES EN QUE SE ACUMULA	DIC-2020	109.271	
INPC MES DE ADQUISICIÓN	DIC-2017	98.272883	
IMPORTE TERRENO DEDUCIDO EN 2017		17,500,000.00	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN		1.1119	
INGRESO ACUMULABLE TERRENO EJERCICIO 2020		19,458,495.99	-
EFFECTO NETO EN EL ISR			(587,548.80)

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de 5 años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo.

Decreto estímulo fiscal para desarrollos inmobiliarios 29-12-2017

ARTÍCULO TERCERO.- Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, que hayan optado por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran conforme a lo previsto en el artículo 191 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no considerarán como ingreso acumulable en términos del segundo párrafo de dicho artículo, el costo de adquisición de dichos terrenos, siempre que se enajenen a más tardar dentro del cuarto ejercicio inmediato posterior al que fue adquirido.

Adquirido en 2017, entonces no se desarrolla en 2018, 2019, 2020, 2021 (Se acumula en 2021).

AVISO

El contenido de este material es enteramente didáctico y no debe ser utilizado en casos reales sin consultar a los especialistas en tributación de la firma RSM en México involucrados.

Este material es propiedad del C.P. José Luis Ureña Lizárraga Socio de Impuestos de RSM México Bogarín, S.C. Y no debe ser distribuido ni divulgado en ninguna de sus partes sin el consentimiento de su Autor por escrito.

Simulación de Actos Jurídicos

De manera introductoria, un acto jurídico es una declaración o manifestación de la voluntad con la intención de: crear, transmitir, extinguir o modificar derechos y/u obligaciones. Concepto propio que resumidamente es un tanto similar al que se establece en el artículo 2180 del Código Civil Federal (CCF). De igual forma, en palabras de Arzúa Reyes, “*el hecho como género y el acto como especie*” (Libro: Teoría de las Obligaciones, 2da. Ed., Ed. Porrúa, México).

Si bien es cierto, en nuestra legislación civil, existen 2 clases de simulación:

- ▶ **Absoluta:** Cuando el acto jurídico no tiene nada de real.
- ▶ **Relativa:** Cuando el acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

En la absoluta podemos citar como ejemplo cuando “se celebran” actos pero no existen debido a que falta un elemento importante de la validez de dichos actos jurídicos: La manifestación del consentimiento (artículo 1803, CCF). En la relativa, a diferencia de la anterior, esas sí cobran vida a un acto existente, sin embargo, se oculta su verdadero carácter.

A manera de comparación, en el Código Civil de Argentina se menciona que la simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, o cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, o fechas que no son verdaderas, o cuando por él se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten.



C.P.C. DANIEL CADENA CORONADO

- Gerente de Impuestos y Consultor Fiscal de la firma Buenrostro & Cadena, S.C.
- Integrante de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Mexicali.
- Miembro de la Comisión Fiscal Regional del INCP.
- Articulista de la revista digital: Actualizandome.com
- Articulista de la revista nacional “Contaduría Pública”, del IMCP.



En el ámbito de los actos jurídicos, en los últimos quince años, la simulación es muy frecuente, pues es empleada para engañar, mediante el aumento de sus deducciones y acreditamientos, abatiendo parcial o totalmente la base imponible. A continuación mostramos algunos ejemplos de simulación en materia fiscal:

- Uso abusivo e indebido de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), es decir, conceptos que carecen de materialidad, montos desproporcionales, etc.
- Empresas que duran poco tiempo activa y posteriormente las liquidan.
- Empresas que realizan operaciones simuladas y las dejan como no localizadas.
- Entre otros.

Bajo la premisa anterior, es importante señalar que existe una Tesis Aislada (no jurisprudencia) en materia civil donde el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito (Tribunales Colegiados de Circuito, TCC) ha concluido que la figura jurídica de la simulación se compone de 4 elementos:

⁷ “SIMULACION, ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN. Una correcta interpretación de los preceptos legales que regulan la figura jurídica de simulación, lleva a concluir que ésta se compone de los siguientes elementos: **a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello; c) La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior y d) Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros. Lo anterior si se tiene en cuenta que el concepto de tal figura consiste en la existencia de un contrato aparente, regido por otro celebrado a la vez y mantenido en secreto por las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto del que realmente se ha llevado a cabo. Así, cuando se invoca como excepción en un asunto jurídico, el demandado debe indicar con precisión los hechos que a su juicio configuraron cada uno de los elementos que la constituyen y, desde luego, aporta las pruebas necesarias para su demostración. De esta suerte, si quien alega la simulación no precisó y menos probó cuál era el otro contrato que regía el simulado, pues no dijo haberse celebrado éste para engañar a otro, ni tampoco señaló la existencia de un tercero afectado, no opera la figura jurídica de la simulación.”**

Registro: 215698, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, Agosto de 1993, Materia(s): Civil, Tesis: XVI.2o.25 C, Página: 572.



En materia fiscal, existe ya desde hace algunos años establecido en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF) el concepto de defraudación fiscal a quien con uso o engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, donde se enlistan bastantes acciones como por ejemplo: Usar documentos falsos, presentar datos falsos en las declaraciones, no llevar sistemas o registros contables, entre otros.

En materia laboral, existe también en Reformas recientes, establecido en el artículo 5 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) el concepto de simulación donde indica que no se producirá efecto legal cuando se encubra una relación laboral con actos jurídicos simulados para evitar el cumplimiento de obligaciones laborales y/o de seguridad social.

Como pudimos analizar previamente, es un dolo para el fisco federal el utilizar actos jurídicos simulados por lo que evidentemente conlleva a que el contribuyente se convierta en un evasor fiscal. Por ello, es conveniente atacar desde la raíz del problema, es decir, una Reforma integral donde combatan las causas de la evasión fiscal como pueden ser: contribuciones exageradamente elevadas para las empresas, reducir el comercio informal ampliando la base de contribuyentes con atractivos beneficios tanto económicos como fiscales, fomentar la escasa cultura tributaria mediante programas de Hacienda, entre otros.

Otra de las posibles soluciones, sin depender de una Reforma para nuestro país, es el planificar. Planear fiscalmente disminuye la carga tributaria implícita de toda operación, siempre dentro del marco legal. Esto genera tranquilidad y confianza con las empresas o sus accionistas, de tal forma que saben que la misma está cumpliendo cabalmente con sus obligaciones fiscales en todo momento. A continuación enlisto las fases más importantes para una correcta planeación fiscal:

- Evaluación de la información financiera de la empresa.
- Realizar un diagnóstico fiscal y proyecciones por ejercicio.
- Diseñar de opciones y determinar el costo-beneficio de cada una de ellas (creatividad para aplicación de Ley).
- Evaluación de riesgos.
- Selección del plan a ejecutar e implementación del mismo.
- Mantenimiento del plan: Seguimiento, revisión por modificaciones a las leyes, etc.

Finalmente, considero importante concluir y externar a usted estimado lector que las empresas, ya sean personas físicas o personas morales, no solamente tienen el derecho de planificar sus actividades comerciales para reducir sus costos, impuestos, etc., sino que tienen la obligación de hacerlo. Hemos visto que los Tribunales han manifestado que no hay nada de malo en que las empresas utilicen la figura de la planeación fiscal dentro del marco legal para mantener reducidos al mínimo sus impuestos. Inclusive, todos lo hacemos, ricos y pobres, pues nadie tiene un deber público de pagar más de lo que la Ley exige.



Estímulo Fiscal por consumo de Diésel



C.P.C.Y M.I. CARLOS IVÁN
SALGADO COTA

- Socio directivo Salgado & Sánchez DFK International.

La aplicación del estímulo por consumo de diésel es muy común en sectores básicos de nuestra economía, como es la ganadería, agricultura, pesca y transporte; en esta ocasión abordaremos el tema, pero fuera del contexto en el que normalmente aplicamos el estímulo por el consumo de diésel, lo haremos analizando a una persona física o moral que lleva a cabo una actividad comercial (compra-venta) con entrega y/o reparto de los propios bienes que comercializa. La pregunta que nos haremos es:

¿Este tipo de contribuyentes, puede aplicar el estímulo por consumo de diésel contemplado en el artículo 16, apartado A, fracción IV, de la LIF para el ejercicio 2021? Para responder esta pregunta los invito a seguir con la lectura de este artículo.

¿QUÉ SON LOS ESTÍMULOS FISCALES?

Constituyen instrumentos de políticas públicas que consisten en beneficios económicos, concedidos por las leyes fiscales al sujeto pasivo de un impuesto, con objeto de lograr fines de interés general. Pueden ser de tipo general o específicos y de carácter federal o local.

Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución.

ASPECTO CONSTITUCIONAL:

El artículo 25, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), señala que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional **para garantizar que éste sea integral y sustentable**, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, **mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico** y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución...

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Como puede observarse el estado deberá velar por la estabilidad económica, así como generar condiciones favorables para el crecimiento de nuestra economía y fomento de las actividades que demanden el interés general.

El artículo 28 de la CPEUM prohíbe las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, pero también contempla que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

EN TÉRMINOS DE SUBSIDIOS:

Existe una interpretación jurisdiccional que establece que el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representan un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN (LIF):

Durante más de 20 años se ha mantenido vigente la aplicación del estímulo por consumo de diésel contemplado en la LIF, en ese tiempo, ha sufrido algunos cambios en el procedimiento de aplicación, sin embargo, el fondo y la esencia del estímulo continúa siendo la misma.

Para el ejercicio 2021 no es la excepción y se continúa contemplando en la LIF, en su artículo 16, apartado A, la aplicación del estímulo por el consumo de diésel en varias de sus fracciones.

EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LIF PARA 2021, RADICA EN:

Otorgar un **estímulo a los contribuyentes** que importen o **adquieran diésel** o biodiésel y sus mezclas **para su consumo final** y que sea para uso automotriz en vehículos que se **destinen exclusivamente al transporte público y privado**, de personas o **de carga...**

El estímulo consiste en permitir el acreditamiento **de un monto equivalente** al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), que las personas que enajenen diésel o biodiésel y sus mezclas en territorio nacional hayan causado por la enajenación de estos combustibles en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), según corresponda al tipo de combustible, **con los ajustes** que en su caso correspondan.

Relacionado con el tema de los ajustes mencionados en el párrafo anterior es importante precisar que existe un criterio no vinculativo en el cual el SAT considera una práctica fiscal indebida, el no aplicar dichos ajustes semanales y aplicar directamente la cuota establecida en la LIEPS, (RM2021 Anexo 3.G.1)

Por ejemplo, la cuota ajustada para el periodo del 21 de agosto al 27 de agosto de 2021 es la que a continuación se señala:

CUOTA ARTÍCULO 2 FRACCIÓN I INCISO D NUMERAL 1 SUBINCISO C (LIEPS)	AJUSTE ACUERDO SEMANA PUBLICADO EL 20/08/2021 DOF	CUOTA AJUSTADA PARA APLICACIÓN ESTIMULO DIÉSEL	EFEECTO EN
5.6212	0.8818	4.7394	ISR

**[HTTPS://WWW.DOF.GOB.MX/NOTA_DETALLE.PHP?CODIGO=5627235&FECHA=20/08/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5627235&fecha=20/08/2021)

*** TABLA DE ESTÍMULOS DIÉSEL CON CUOTA AJUSTADA POR EL EJERCICIO 2021

El monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del IEPS que corresponda según el tipo de combustible, conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la LIEPS, **con los ajustes que, en su caso, correspondan**, vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diésel o del biodiésel y sus mezclas, **por el número de litros importados o adquiridos.**

El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se importe o adquiera el diésel o biodiésel y sus mezclas, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria; en caso de no hacerlo, perderá el derecho a realizarlo con posterioridad.

Es importante precisar que de acuerdo al artículo 16, apartado A, último párrafo de la LIF, el estímulo fiscal aquí mencionado se considerara como ingreso acumulable para los efectos de la ley del impuesto sobre la renta.

Hasta aquí, tenemos los siguientes elementos esenciales para la determinación del monto aplicar en el estímulo por el consumo de diésel:

- ▶ Cuota ajustada del IEPS para aplicar en estímulo (cuota de la LIEPS menos ajustes en base a los acuerdos semanales).
- ▶ Numero de litros adquiridos en el periodo de aplicación.
- ▶ El monto a acreditar será la multiplicación de la cuota ajustada por el número de litros adquiridos.
- ▶ El acreditamiento solo se podrá efectuar contra el ISR causado en el ejercicio.
- ▶ El estímulo fiscal se considerará ingreso acumulable para efectos del ISR.



TRANSPORTE PRIVADO:

De acuerdo al artículo 16, apartado A, fracción IV, último párrafo de la LIF, se entiende por transporte privado de personas o de carga, aquél que realizan los contribuyentes con vehículos de su propiedad o con vehículos que tengan en arrendamiento, incluyendo el arrendamiento financiero, para transportar bienes propios o su personal, o bienes o personal, relacionados con sus actividades económicas, sin que por ello se genere un cobro.

El artículo 2º, fracción XIV, de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal (LCPAF), señala que se considera como transporte privado, al “traslado de bienes o personas relacionadas con las actividades de una persona física o moral, **pudiendo ser una actividad conexas a sus fines**, por el que no se genera un cobro” (actividad que desarrolla una empresa comercial que entrega sus bienes), por lo que el estímulo incluye a este tipo de contribuyentes, siempre que las adquisiciones de diésel sean para su consumo final y sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte privado.

Ahora bien, el término **exclusivo** no debe entenderse como una actividad de transporte solamente, como se menciona, el transporte privado de bienes o de personas puede ser una actividad conexas a la actividad comercial.

Al respecto el SAT confirma dicho criterio con la emisión de una resolución favorable a un contribuyente dedicado al comercio al general y que tiene una actividad conexas en el transporte de bienes propios, sin que genere un cobro por dichas entregas, la resolución se emitió el 23 de septiembre de 2019.

CONCLUSIÓN:

Retomando nuestra pregunta inicial, ¿Puede un contribuyente con actividad comercial (compra-venta) con entrega y/o reparto de los propios bienes que comercializa aplicar el estímulo por consumo de diésel contemplado en el artículo 16, apartado A, fracción IV, de la LIF para el ejercicio 2021?

De acuerdo al apartado A, fracción IV del artículo 16, de la LIF, podría ser aplicable el estímulo mencionado cumpliendo con los siguientes aspectos esenciales:

- ▶ Que, de acuerdo a su objeto social, acredite llevar a cabo el transporte privado de carga o de personal, como una actividad conexas a la compra venta de bienes en general.
- ▶ Que por dicho transporte no se haya generado un cobro.
- ▶ Que las adquisiciones de diésel sean para su consumo final; y
- ▶ Sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte privado.
- ▶ En caso de estar obligado por la capacidad de carga, contar con los permisos correspondientes para poder transitar por carreteras federales.





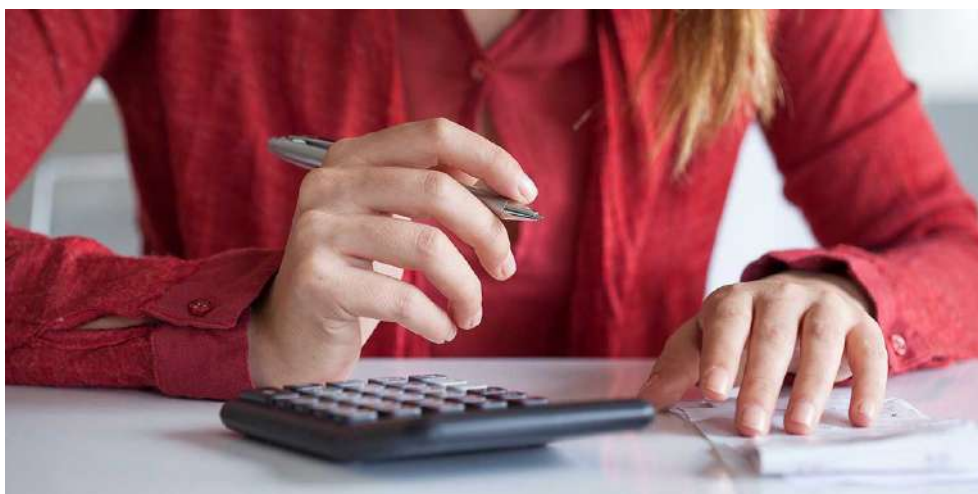
Es importante llevar controles internos y bitácoras de consumo por unidades y de acuerdo a las distancias recorridas, contar con un expediente actualizado de los equipos de transporte de mercancía que consumen diésel, ya que la autoridad podría requerirlo en cualquier momento para comprobar el monto que se está acreditando contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.

Es fundamental que los contribuyentes que apliquen este estímulo presenten el aviso al que se refiere el artículo 25 del CFF cuando lo apliquen por primera vez en la declaración anual y dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique el estímulo, esto de acuerdo a la regla 9.7 de la RMF y la ficha tramite 3/LIF. Sin lugar a duda que es una opción a considerar para aquellas personas que consumen diésel, analizar si les es factible la aplicación del estímulo y en su caso, poder generar saldos a favor en la declaración anual, con eso ayudar el flujo y liquidez de la empresa, aplicando procedimiento de compensación o devolución de impuestos.

*** Tabla de estímulos diésel con cuota ajustada por el ejercicio 2021:

Publicado en el DOF	Monto IEPS Art 2. fracc I-D	Monto Estímulo	Cuota ajustada para aplicación estímulo diésel	Periodo de vigencia del IEPS por litro
31/12/2020.	5.6212	-	5.6212	1 al 8 de enero de 2021
08/01/2021.	5.6212	-	5.6212	9 al 15 de enero de 2021
15/01/2021.	5.6212	-	5.6212	16 al 22 de enero de 2021
22/01/2021.	5.6212	-	5.6212	23 al 29 de enero de 2021
29/01/2021.	5.6212	-	5.6212	30 de enero al 5 de febrero de 2021
05/02/2021	5.6212	-	5.6212	6 al 12 de febrero de 2021
12/02/2021	5.6212	-	5.6212	13 al 19 de febrero de 2021.
19/02/2021	5.6212	0.1330	5.4882	20 al 26 de febrero de 2021
26/02/2021	5.6212	0.8054	4.8158	27 de febrero al 5 de marzo de 2021
05/03/2021	5.6212	0.8374	4.7838	6 al 12 de marzo de 2021
12/03/2021	5.6212	1.5160	4.1052	13 al 19 de marzo de 2021
19/03/2021	5.6212	1.2118	4.4094	20 al 26 de marzo de 2021
26/03/2021	5.6212	0.4273	5.1939	27 de marzo al 9 de abril de 2021
09/04/2021	5.6212	0.1700	5.4512	10 de abril al 16 de abril 2021
16/04/2021	5.6212	0.0924	5.5288	17 de abril al 23 de abril 2021
23/04/2021	5.6212	0.2512	5.3700	24 de abril al 30 de abril de 2021
30/04/2021	5.6212	0.3658	5.2554	1 de mayo al 7 de mayo 2021
07/05/2021	5.6212	0.8005	4.8207	8 de mayo al 14 de mayo 2021
14/05/2021	5.6212	1.0111	4.6101	15 mayo al 21 de mayo 2021
21/05/2021	5.6212	0.9680	4.6532	22 de mayo al 28 de mayo 2021
28/05/2021	5.6212	0.9655	4.6557	29 de mayo al 4 de junio 2021
04/06/2021	5.6212	1.2044	4.4168	5 de junio al 11 de junio 2021
11/06/2021	5.6212	1.4606	4.1606	12 de junio al 18 de junio 2021
18/06/2021	5.6212	1.4483	4.1729	19 de junio al 25 de junio 2021
25/06/2021	5.6212	1.7931	3.8281	26 de junio al 2 de julio 2021
02/07/2021	5.6212	1.4470	4.1742	3 de julio al 9 de julio 2021
09/07/2021	5.6212	1.5086	4.1126	10 de julio al 16 de julio 2021
16/07/2021	5.6212	1.2746	4.3466	17 de julio al 23 de julio 2021
23/07/2021	5.6212	0.9507	4.6705	24 de julio al 30 de julio 2021
30/07/2021	5.6212	1.2426	4.3786	31 de julio al 6 de agosto 2021
06/08/2021	5.6212	1.2414	4.3798	7 de agosto al 13 de agosto 2021
13/08/2021	5.6212	1.1355	4.4857	14 de agosto al 20 de agosto 2021
20/08/2021	5.6212	0.8818	4.7394	21 de agosto al 27 de agosto 2021

Disminución de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta



Derivado de la situación económica que siguen enfrentando hoy en día los empresarios con motivo de la Pandemia COVID-19, se hacen necesario revisar la conveniencia de solicitar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) autorización para disminuir los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta (ISR) a partir del segundo semestre del ejercicio en base en el artículo 14 de la Ley del ISR y del artículo 14 del Reglamento de la Ley del ISR.

La Ley del ISR establece que los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deberán de 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 pagos que correspondan con los requisitos que la propia Ley establece, por lo que es muy importante que el contribuyente evalúe la posibilidad de solicitar la autorización para la disminución de dichos pagos provisionales de los meses que restan del año para evitar saldos a favor en la Declaración Anual de ISR 2021 sobre todo aquellas empresas que sus utilidades se vieron severamente afectadas por la Pandemia permitiendo con ello reducir la carga impositiva en apoyo a los contribuyentes por la falta de liquidez.



DRA. FABIOLA DE
GUADALUPE ARVIZU
QUIÑONEZ

- Integrante de la Comisión Fiscal Regional del Noroeste del INCP, AC

Es importante señalar que la Ficha de Trámite 29/ISR del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal 2021 (RMF) publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 21 de Enero de 2021 ésta sólo señala dos plazos para presentar el trámite los cuales son los siguientes:

- ▶ A partir del segundo semestre del ejercicio que corresponda.
- ▶ El día diecisiete de julio.

Por lo anterior, esta situación no coincidía con el trámite ya que si bien si se contemplaba que la reducción se podría solicitar a partir del segundo semestre, el contribuyente puede solicitar dicha reducción por uno o más meses, es decir no únicamente por el mes de julio de cada año por lo que para corregir esta situación el pasado 06 de agosto de 2021 se publicó en el Portal del SAT la Séptima Versión del Anteproyecto de la Segunda Modificación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, estableciéndose en el Anexo 1-A de la RMF un cambio respecto a la Ficha del Trámite 29/ISR, consistiendo el cambio el presentar la solicitud de autorización para disminuir los pagos provisionales de ISR como sigue:

- ▶ A partir del segundo semestre del ejercicio que corresponda.
- ▶ Un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero de pago provisional que se solicite disminuir. Cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se solicité, dicha solicitud se deberá presentar un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.

Por lo tanto, el plazo para la presentación de la solicitud deberá ser un mes antes de la fecha en que se deba efectuar el entero del pago provisional del ISR como sigue:

PAGOS PROVISIONALES	PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN
JULIO A DICIEMBRE DE 2021	19 DE JULIO DE 2021
AGOSTO A DICIEMBRE DE 2021	17 DE AGOSTO DE 2021
SEPTIEMBRE A DICIEMBRE DE 2021	17 DE SEPTIEMBRE DE 2021
OCTUBRE A DICIEMBRE DE 2021	18 DE OCTUBRE DE 2021
NOVIEMBRE A DICIEMBRE DE 2021	17 DE NOVIEMBRE DE 2021
DICIEMBRE DE 2021	17 DE DICIEMBRE DE 2021



En el caso de que se obtenga la autorización para disminuir los pagos provisionales y resulte que los mismos se hubieran cubierto en cantidad menor a la que en los términos de Ley se determinen; se deberán de cubrir recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido.

El SAT dio a conocer el trámite en línea a través del uso de la herramienta electrónica “Mi Portal” utilizando el RFC y la Contraseña del Contribuyente como sigue:

EN EL PORTAL DEL SAT

- 1 Da clic en el botón INICIAR.
- 2 Ingresa a “Mi Portal” con RFC y contar con e. Firma y contraseña.
- 3 Selecciona “Servicios por internet”, posteriormente seleccione la opción “Servicios o solicitudes”, después “Solicitud” y finalmente seleccione el trámite “Disminuir Pagos Provisionales”.
- 4 Realiza la solicitud de Disminuir Pagos Provisionales y Anexa el formato 34, identificación oficial vigente del representante legal, copia certificada del poder notarial (para actos de administración o para ejercer actos de dominio) o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales o ante notario o fedatario público, con el que acredite la personalidad del representante legal y papeles de trabajo donde se refleje el procedimiento de cálculo que incluya los conceptos que se consideraron para determinar los pagos provisionales del ISR ya efectuado de enero al mes de junio, o hasta el mes inmediato anterior a aquel por el que se solicite la disminución del monto del pago provisional .
- 5 Conserve el acuse.
- 6 Espera respuesta del SAT, a través de su buzón tributario o bien, a través del correo electrónico proporcionado.

EN FORMA PRESENCIAL

- 1 Acudir a la Administración Desconcentrada de Recaudación a que corresponda el domicilio del contribuyente.
- 2 Entregar la documentación solicitada al personal que atenderá el trámite junto con la forma oficial 34 “Solicitud de autorización para disminuir el monto de pagos provisionales”.
- 3 Entregar el escrito libre el cual será sellado como acuse de recibido por parte de la autoridad.

Finalmente, es necesario preparar adecuadamente los papeles de trabajo con el propósito de evitar que el SAT pudiera rechazar la autorización como se ha venido presentando en los últimos meses por parte de la autoridad fiscal.



Principales cambios en las facilidades administrativas del sector primario y transportistas 2021



El pasado 30 de marzo de 2021 se publicó en el DOF la Resolución de Facilidades Administrativas (RFA) para el ejercicio fiscal 2021, con vigencia a partir del 01 de marzo de 2021 y hasta el 31 de diciembre del año en curso.

Dada la extemporaneidad en su publicación, los contribuyentes a los cuales atañe esta resolución se vieron en la necesidad de aplicar lo referido en la RFA de 2020 en los meses de enero y febrero de acuerdo a la disposición transitoria de RMF 2021. Lo cual no tendría mayor relevancia a no ser por los cambios significativos que sufrieron algunas reglas de la nueva resolución respecto a sus antecesoras del ejercicio fiscal 2020, cambios que a continuación comentaremos:

SECTOR PRIMARIO:

Facilidades de comprobación / Gastos menores (Regla 1.2.) Esta regla establece la facilidad de deducir con comprobante simplificado los conceptos de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores hasta por el 10% del total de los ingresos propios sin exceder de \$ 800,000.00. Lo cual hasta aquí no tiene cambio significativo, sin embargo, encontramos un nuevo tercer párrafo el cual establece la limitante de que los gastos menores no podrán exceder de \$ 5,000.00 cada uno, lo cual representa una controversia de criterios puesto que la autoridad nos deja claro que está generalizando la definición de un gasto menor de forma cuantitativa.



C.P.C. José de Jesús Ramos
Ortíz

- Socio Directo de la firma BHR México.

Pagos provisionales (Regla 1.3.) Para efectos de esta regla, en la RFA 2020 se establecía la opción de presentar pagos provisionales de ISR de forma semestral combinando la periodicidad de los pagos definitivos de IVA en una forma mensual, ahora bien, para la RFA 2021 se limita a tener pagos provisionales o semestrales o mensuales solamente, y ya no de forma combinada. Esto viene a repercutir en las empresas que ya habían presentado sus declaraciones mensuales de enero y febrero en esquema combinado, lo cual obliga a realizar las correcciones necesarias en sus declaraciones y presentar el aviso de actualización de actividades económicas para unificar la periodicidad de sus obligaciones fiscales.

Continuando con la regla 1.3 en su penúltimo párrafo establece la opción de aplicar al ingreso acumulable el coeficiente de utilidad de acuerdo al artículo 14 de la LISR, lo cual hasta 2020 se aplicaba en personas físicas y morales sin distinción alguna. Sin embargo, la RFA 2021 especifica la aplicación de coeficiente de utilidad *solamente para personas morales*, lo que pone a las personas físicas en un grado de vulnerabilidad al enfrentarse a un problema de liquidez por la forma cíclica en que realizan sus actividades.

Liquidaciones de distribuidores (Regla 1.5.) Otro cambio significativo lo encontramos en esta regla, relacionada a los gastos realizados por el distribuidor extranjero a cuenta del contribuyente dónde estipula la obligación de cumplir con los requisitos señalados en la regla 2.7.1.16 de la RMF a fin de ser considerados deducibles, contraponiéndose a las antiguas RFA dónde sólo bastaba con relacionar el gasto en las liquidaciones. Derivado de lo anterior surgen algunas dudas respecto al cumplimiento de dicha obligación... *¿Se deberá emitir un comprobante por cada erogación? o bien, ¿pudiese ser de forma global?, ¿El emisor del comprobante será el distribuidor o el proveedor extranjero?* ya que para estos cuestionamientos la autoridad aún no emite criterios al respecto.

Acreditamiento de estímulos fiscales (Regla 1.14.) Otro cambio que preocupa bastante dentro del sector primario está relacionado a la aplicación del estímulo fiscal por la adquisición de diésel pues recordemos el tope de los 60 millones de pesos de ingresos como limitante para la aplicación de dicho estímulo. Ahora bien, recordemos que este tope ya existía en la RFA 2020 dónde dicha regla en su cuarto párrafo citaba que, al momento de rebasar los 60 millones de pesos se dejaría de aplicar el estímulo a partir del siguiente pago provisional. Caso contrario en la RFA

2021 dónde establece que, de rebasar el tope de ingresos perdería el derecho a la aplicación del estímulo desde el inicio del ejercicio situación que pone riesgo las finanzas de los contribuyentes al tener que presentar declaraciones complementarias de los meses anteriores dónde se aplicó el estímulo, y en su caso, enterar la diferencia no cubierta con su respectivas actualizaciones y recargos.

TRANSPORTISTAS:

En la RFA 2021, la autoridad hacendaria modificó una serie de beneficios fiscales que se venían otorgando a los transportistas en su generalidad.

Ahora bien, es importante señalar que una de las facultades que tiene el IMSS, es la celebración de convenios en los cuales se puedan establecer bases específicas para la determinación y entero de las contribuciones de Seguridad Social (Art. 251 frac. XXXIII de la LSS). En el sector del transporte este tipo de acuerdos o convenios son celebrados a través de organismos empresariales representativos; siendo la CANACAR el organismo autorizado para la celebración de dicho convenio entre el gremio del transporte y el IMSS.

Retención del ISR a operadores, macheteros y maniobristas (Reglas 2.1 y 3.2.) Se mantiene el ISR a retener del 7.5 % por pagos a operadores, macheteros y maniobristas, sobre el salario que sirve de base para el entero de las cuotas IMSS de acuerdo con el convenio vigente que tengan celebrado con la CANACAR.

Dicha retención deberá constar en el CFDI respectivo de nómina, no aplicarán la tarifa del ISR ni la del subsidio, (respecto a los trabajadores distintos se estará a lo dispuesto en la LISR), deberán elaborar y entregar a más tardar el 15 de febrero de 2022, una relación individualizada de dicho personal en la que se indique el monto de las cantidades que les son pagadas, para efectos de las aportaciones que realicen al IMSS de conformidad con la ficha de trámite 91/ISR y 94/ISR para el sector de autotransportes que pertenezca. Debemos considerar el *gran beneficio que representa este estímulo*, mismo que genera un importante ahorro en el pago de las retenciones de ISR por salarios y cuotas obrero patronales.

Es importante mencionar que a los contribuyentes del sector de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano *no les aplica este beneficio*.

Facilidades de comprobación (Regla 2.2. y 3.3.)

Se establece un tope para la deducción de gastos que no reúna requisitos fiscales hasta el equivalente al 8% de los ingresos propios, los cuales no podrán exceder de 1 millón de pesos, cabe destacar que, para aplicar este beneficio, deben cumplir con los siguientes requisitos; el gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad, se encuentre debidamente registrada en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio fiscal, se efectúe el pago por concepto del ISR anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa del 16 %, se considerará como definitivo y no será acreditable, ni deducible para efectos fiscales, en el caso de los coordinados o personas morales que tributen por cuenta de sus integrantes, efectuarán el entero de dicho impuesto a nombre de sus integrantes, y efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, los que se determinarán considerando la deducción realizada en el periodo de pago acumulado del ejercicio fiscal de que se trate, aplicando la tasa del 16 %, pudiendo acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio fiscal realizados con anterioridad por el mismo concepto.

Es importante destacar que, contra esta medida, existen *demandas de amparo*, habiendo alcanzado al día de hoy la *suspensión provisional* en contra de los efectos de la limitación ya referida, los efectos de esta suspensión permitirán a los transportistas amparados seguir aplicando su deducción del 8% durante el 2021 sin el límite del millón de pesos, es decir, tal y como lo hacían en ejercicios anteriores.

Adquisición de combustibles (Reglas 2.9. y 3.12.)

Se continua con la posibilidad de efectuar la deducción de las compras de combustible pagadas en efectivo y que cuenten con el CFDI, siempre que éstos no excedan del 15 % del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad, *esta facilidad también les aplica a los contribuyentes que tributen en el régimen AGAPES.*

Acreditamiento de estímulos fiscales (Reglas 2.12., 3.15. y 4.8.)

Los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados, dedicados exclusivamente al autotransporte pueden efectuar el acreditamiento del citado estímulo fiscal por el ejercicio 2021. Además de acreditarlo contra el ISR propio del ejercicio, también pueden aplicarlo contra el ISR causado por la deducción de

gastos menores de las reglas 2.2. y 3.3., las retenciones del ISR efectuadas a terceros y en los pagos provisionales del ISR del mismo ejercicio, siempre que, en estos últimos al acreditarse en la declaración del ejercicio, no se considere lo aplicado en dichos pagos provisionales, ya que los beneficios por el estímulo se considerarán como ingresos acumulables para los efectos del ISR en el momento en que efectivamente se acrediten. Es importante recalcar que para aplicar este estímulo, **NO** le es aplicable el límite de los 60 millones al que se refiere en el sector AGAPES. Para estos efectos, de la facilidad antes mencionada, se establece que los contribuyentes tienen que presentar el aviso de conformidad con la ficha de trámite 3/LIF, dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique, a través del buzón tributario.

Además, en el segundo párrafo de la regla 2.12 Se *confirma* la aplicación del estímulo por el uso de autopistas, establecido en la LIF en su artículo 16 apartado A fracción V, contra los pagos provisionales del ISR propio y el causado por la deducción del 8% de los ingresos propios de la actividad. Hay que recordar que el estímulo solo podrá ser acreditado por aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales *no superen los 300 millones de pesos*, este estímulo también será acumulable en el ISR en el momento en que efectivamente se acredite.



Por último, recordar que para la RFA 2021 se adicionan las reglas 1.15, 2.13, 3.16 y 4.9 que establecen la *obligación de presentar* el aviso a que se refiere el artículo 25 del CFF para contribuyentes que apliquen estímulos fiscales establecidos en sus apartados correspondientes. Dicho aviso *únicamente* deberá presentarse cuando se apliquen por primera vez los estímulos fiscales, dentro de los quince días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique el estímulo, de conformidad con las fichas de trámite 3/LIF y 4/LIF según corresponda.

¿Cuál es límite de nuestra Responsabilidad Impositiva?



La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción LIV, señala que, son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior podemos deducir que:

- 1. Es una obligación como mexicanos contribuir al gasto público en cualquiera de los tres niveles de gobierno, federal, estatal y municipal.**

Existe un refrán popular muy ilustrativo de la valoración que nosotros mismos hacemos de nuestros actos, “El tamaño de la lengua, es inversamente proporcional al tamaño de la cola”. Y lo traigo a colación, porque uno de nuestros principales problemas como sociedad mexicana, es el bajo compromiso que tenemos con el país, que se evidencia por la falta en el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales.

Siempre estamos buscando el pretexto adecuado para justificar el porque no pagamos impuestos, como: que son unos rateros los del gobierno, que la corrupción en el uso de los recursos es evidente, que son más altos que los de otros países, etc., etc., pretextos todos, para enjuagarnos la conciencia y creer que estamos haciendo bien, al no pagar impuestos.



C.P.C. José de Jesús
Ramos Ortíz

- Socio Director de AG Asesores de Negocios
- Especialistas en Seguridad Social
- Contador Público Certificado por el IMCP,
- Socio Activo y Expresidente del ISCP
- Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social
- Vicepresidente Fiscal del INCP

De igual manera, concedores de nuestro incumplimiento no ejercemos el lado opuesto de la obligación, que es el derecho de exigir la adecuada aplicación, en éste caso, de los recursos obtenidos de los impuestos, con lo cual se cumple el adagio(1) del refrán referido al inicio de éste párrafo.

Lo anterior, se convierte en una perversa forma de vivir, el gobierno malversando los recursos y la sociedad callando sus inconformidades, sabedores de que el que reclama puede ser objeto de investigación fiscal, y si tengo “cola que me pisen” pues mejor, “calladito me veo más bonito”.

El cambio comienza con nosotros mismos.

Queremos tener la voz completa, pues cumplamos de manera completa y correcta con nuestras obligaciones fiscales, y así podremos reclamar y ejercer el derecho que dá cumplir una obligación, queremos un país que se desarrolle en lo económico y en lo social, pues aportemos los recursos, pero sobre todo ejerzamos nuestros derechos, sin el temor a que me podrán hacer, ya que sabedores del deber cumplido, se hará frente a cualquier circunstancia.

(1).

Sentencia breve y, la mayoría de las veces, moral. Real academia Española.

2. La contribución de cada mexicano será de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo primero que debemos entender es el significado de proporcional y equitativo en la sociedad en que vivimos, ya que muchos piensan que porque pagan más impuestos que otros tienen mayores derechos, y por lo tanto deben gozar de mayores privilegios.

Cuantas veces no hemos escuchado algunas voces diciendo, “nosotros somos lo que generamos los empleos, por lo tanto, tenemos el derecho a que nos apoye primeramente el gobierno, para que sigamos sosteniendo las fuentes de trabajo”, o “nosotros los que exportamos necesitamos apoyos para seguir produciendo, necesitamos créditos blandos, subsidios de gastos operativos, límites al costo de seguridad social, etc.”

Y alguno que otro erudito y sesudo economista, o especialista fiscal (contador o abogado) recomienda con vehemencia, que se grave con el IVA todos los bienes y servicios, para que no haya tratamientos diferenciados, ¡oh gran iluminación! La pregunta sería, comerían lo mismo los de ingresos mínimos.

¿Por qué tanta ironía?, sencillamente porque ese ha sido el juego perverso que nuestro país ha sufrido por décadas, como lo señalé en párrafos anteriores, primero deberíamos entender el significado dentro de una sociedad tan desigual como la nuestra, de las palabras proporcional y equitativo, porque deberíamos tener muy claro la desproporcionada distribución de la riqueza que se genera en nuestra economía. Dónde los impuestos indirectos son lo más fácil de recaudar, pero lo más inequitativo en el pago de impuestos. (El IVA de una computadora afecta mucho más a una persona de ingresos bajos, que a una de ingresos altos, ¿eso es proporcional y equitativo?, y no se trata de no cobrar el IVA, se trata de que se mejore el ingreso del que se ve mayormente afectado).

Voy a utilizar una analogía que seguramente todos entenderemos, porque durante nuestra vida, en nuestras casas, con nuestros padres, hubo tratamientos diferenciados dependiendo de la edad de cada uno de los hermanos, era muy entendible que el que ya podía asesarse y vestirse por sí solo, lo hiciera, y el que no, necesitara que lo ayudara por lo general su mamá, sin embargo, al más grande se le invertía más en manutención (ropa, calzado, útiles y enseres escolares, etc.), y consecuentemente en lo relativo a las labores del hogar, también el más grande debería asumir mayores responsabilidades. Y era injusto el trato, ¡No!, era proporcional y equitativo a las capacidades, que en la medida que iban creciendo los hermanos menores se iban igualando en todos los aspectos a los mayores.





Así el Estado mexicano responde a la estructura social y económica, poniendo a disposición de los empresarios la infraestructura, las comunicaciones, los trabajadores preparados y saludables, basados en el sistema educativo y de salud públicos (SEP, IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, etc.), todo eso que se demanda por parte de los inversores, y que el Estado les provee, es una forma de devolver lo que pagan, pero cuando ya se tiene parece que no se percibe, es pues, como el drenaje en las ciudades, nunca nos damos cuenta de que existe, hasta que se colapsa, pero es fundamental para la vida equilibrada de la sociedad.

Sin embargo, desafortunadamente por complicidades económicas y de poder político se han acuñado mitos que tuvieron retenido el desarrollo integral de la sociedad mexicana, como el que no se deberían de incrementar los salarios mínimos más allá de la inflación, por que de lo contrario se tendría consecuencias fatales como la hiperinflación, la pérdida de empleos, asustando siempre “con el petate del muerto”, durante por lo menos 30 años, que llevó a un mínimo crecimiento en el consumo interno por parte de las mayorías trabajadoras y sus familias, con la consecuente baja producción y mínimo crecimiento del país, sin considerar el desequilibrado desarrollo de la sociedad mexicana.

Para que la proporcionalidad y la equidad de los contribuyentes estén menos distanciados, se requiere distribuir la riqueza de tal manera que, todos puedan contribuir con mayores recursos al gasto público, y así generar el círculo virtuoso de la inversión, producción, salarios y consumo, para un desarrollo y crecimiento económico sostenido.

Es muy sencillo constatar la distribución inequitativa del gasto público, simplemente veamos como los servicios públicos de agua potable, drenaje, pavimentación, etc., están distribuidos en la población por el factor de condición económica. Sería interesante establecer un factor de retorno de beneficios en servicios públicos, educación, salud, vivienda, etc., en atención a las contribuciones fiscales de los habitantes de los sectores en que se dividen las ciudades y el campo. (gasto público aplicado / contribuciones fiscales de los habitantes de determinados sectores, y nos llevaríamos algunas sorpresas en la aplicación del gasto en conceptos, como pavimentación, drenaje e infraestructura urbana, incluso seguridad, con excesos donde incluso no hay habitantes y se aplican recursos a los conceptos señalados. Bueno, pero genera plusvalía inmobiliaria).

CONCLUSIÓN:

Cumplir con las obligaciones genera derechos para exigir al Estado una mejor forma de vida para todos los mexicanos.

El Patrimonio Familiar



Este artículo tiene como finalidad conocer esta figura jurídica y dar a conocer a los lectores los beneficios que ofrece a los empresarios y familias, en materia de protección de sus bienes ante alguna contingencia de carácter civil, mercantil, laboral, fiscal o de cualquier otra índole.

Iniciamos con la definición doctrinal como lo hace *María Monserrat Pérez Contreras* en su libro "*Derecho de familia y sucesiones*" sostiene que patrimonio de familia es el conjunto de bienes libres de gravámenes e impuestos, inembargables y no susceptibles de enajenación, que la ley destina a una familia con el fin de proteger y asegurar la satisfacción de las necesidades básicas de los acreedores alimentarios, que son los propios integrantes de la familia, como los cónyuges, los concubinos, los descendientes, los ascendientes, para que los integrantes de la misma puedan desarrollarse adecuadamente y sostener una calidad de vida aceptable en el hogar.

Diego H. Zavala Pérez en su libro "*Derecho familiar*" nos da la idea que patrimonio familiar consta de un mínimo de bienes correspondientes a una familia, protegidos por el derecho, otorgándoles las características de inalienabilidad, inembargabilidad y sin posibilidad de ser gravados".



C.P.C. José de Jesús
Ramos Ortíz

- Director General de
MRG Corporativo
Fiscal, S.C.

ELEMENTOS DEL PATRIMONIO FAMILIAR

- Es un conjunto de bienes.
- Se destina a proteger económicamente a una familia.
- Su constitución debe hacerse de manera formal.
- Los bienes que lo integran se sujetan a un régimen jurídico especial.

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Artículo 27.- La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

XVII.- El Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados, en sus respectivas jurisdicciones, expedirán leyes que establezcan los procedimientos para el fraccionamiento y enajenación de las extensiones que llegaren a exceder los límites señalados en las fracciones IV y XV de este artículo.

Las leyes locales organizaran el patrimonio de la familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni gravamen ninguno.

Artículo 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A....

XXVIII.- Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.

CÓDIGO CIVIL PARA EL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA SUR.**Art. 735. Objeto del Patrimonio**

1. La casa habitación de la familia.
2. En algunos casos, una parcela cultivable.
3. El mobiliario de uso doméstico;
4. Tratándose de familias campesinas, el equipo agrícola.
5. Tratándose de familias cuyo integrantes o jefes de familia desarrollen un arte u oficio, el equipo de trabajo.
6. Tratándose de trabajadores del volante y transportistas, cuando constituya la única fuente de ingresos, el vehículo de su propiedad en que presta el servicio público.



Art. 736. No se transmite la propiedad.

La constitución de patrimonio de familia no hace pasar la propiedad de los bienes que queden afectos, del que lo constituye a los miembros de la familia beneficiaria. Estos sólo tienen derecho de disfrutar de esos bienes.

Art. 737. Quienes tienen derecho a disfrutarla.

Tienen derecho de habitar la casa y de aprovechar los frutos de la parcela afecta al patrimonio de familia, el cónyuge o concubino del que lo constituye y las personas a quien tiene la obligación de dar alimentos.

Art. 739. Beneficios del Patrimonio de la Familia.

Los bienes afectos al régimen de patrimonio de familia, son inalienables y no estarán sujetos a embargo ni gravamen alguno, siempre que esté debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

Art. 740. Domicilio y valor de los bienes.

Podrá constituirse el patrimonio de familia, con bienes ubicados en el lugar en que esté domiciliado permanentemente el que lo constituya, sin importar el valor de los bienes.

Independientemente de la ubicación de los bienes, cada familia sólo puede constituir un patrimonio. Los que se constituyan subsistiendo el primero, no producirán efecto legal alguno.

Art. 749. Prohibición.

La constitución del patrimonio de familia, no puede hacerse en fraude de los derechos de acreedores.

Art. 754. Ya extinguido el Patrimonio de la Familia.

Extinguido el patrimonio de familia, los bienes que lo formaban, vuelven al pleno dominio del que lo constituyó o pasan a sus herederos si aquél ha muerto

El Ministerio Público será oído en todos los procedimientos de extinción y reducción del patrimonio de familia.

CONCLUSIONES.

- ▶ Considero una buena medida para proteger el Patrimonio del Contribuyente, a través de la constitución de un "Patrimonio Familiar", en razón de todos los riesgos a los cuales está expuesto en su vida productiva.
- ▶ No genera ISR
- ▶ No genera ISABI



Revelación de Esquemas Reportables



ANTECEDENTES:

En el informe final de la Acción 12 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que se titula: “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, emitido en 2015, se menciona la importancia de que las administraciones fiscales cuenten con información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva que les permitan responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, mediante inspecciones tributarias o modificaciones a la legislación.

Teniendo como base la recomendación de la OCDE, en México, a raíz de la reforma fiscal 2020 publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 9 de diciembre 2019, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones entre ellas el Código Fiscal de la Federación (CFF), se implementó el Título VI del CFF, de la revelación de los esquemas reportables, la iniciativa de ley preveía que estas disposiciones entrarían en vigor a partir del 1 de julio de 2020; sin embargo, se pospuso su aplicación hasta el 1 de enero de 2021, aunque debiendo reportarse los esquemas implementados o administrados a partir de 2020 o con anterioridad, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020, pero en este último supuesto, los contribuyentes son los únicos obligados a revelar.



C.P.C. y M.I. Francisco Gárate Estrada

- Socio Director de HLB Baja California, oficina Tijuana

Por su parte el Servicio de Administración Tributaria (SAT), al 18 de noviembre de 2020 publicó en el DOF la tercera resolución de modificaciones a la Reglas Misceláneas Fiscales (RMF) en la que se incorporó el Capítulo 2.22 “De la revelación de esquemas reportables”.

Bajo ese contexto el 2 de febrero del 2021 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), publica en el DOF el “Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del CFF, denominado De la Revelación de Esquemas Reportables”.

Finalmente, el pasado 10 de Mayo 2021, El Anexo 3 que contiene los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales, incorporó el criterio 2/CFF/NV de rubro “Revelación de esquemas reportables generalizados”.

II. ¿QUE ES UN ESQUEMA REPORTABLE?

Un esquema reportable es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que, además, tenga alguna de las características señaladas en las catorce fracciones del artículo 199 del CFF.

De conformidad con el artículo 5o.-A. CFF, se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la re caracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros”.



Los esquemas reportables se dividen en generalizados y personalizados:

- Los esquemas generalizados, son aquellos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma.
- Los esquemas personalizados, son aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

Las características señaladas artículo 199 del CFF para que un esquema sea reportable son las siguientes:

1. Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas, incluyendo por la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal.
2. Evite la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
3. Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.
4. Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
5. Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
6. Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
 - Se transmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia.
 - Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos
 - Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;
 - No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos
 - Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera.



7. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la LISR y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.
8. Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
9. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.
10. Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.
11. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal este por terminar conforme a la LISR y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que genere las pérdidas o a una parte relacionada.
12. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la LISR.
13. En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.
14. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

III. ASESORES FISCALES OBLIGADOS A REVELAR

De conformidad con el artículo 197 del CFF, los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados, entendiéndose por asesor fiscal cualquier persona física o persona moral (incluye a extranjeros con establecimiento permanente) que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

En el mismo sentido, si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos; Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal. Los esquemas a revelar por parte del el asesor fiscal deberá contener la información establecida en el artículo 200 del CFF, sin embargo, en caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 del CFF o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto público el SAT.

Así mismo, los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expidió el SAT, en el mes de febrero de cada año sobre los contribuyentes a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables, dicha informática deberá contener lo siguiente:

1. Una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes.
2. Clave en el registro federal de contribuyentes CFF.
3. Cuando el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización.

IV. IV. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A REVELAR

Los contribuyentes obligados a revelar de conformidad con el artículo 198 del CFF son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la LISR, cuando sus declaraciones previstas por las disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable, así mismo se encuentran obligados a revelar cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones.

Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:

1. Cuando el asesor no le proporcione el número de identificación del esquema, que aquél debió obtener al revelar a SAT el esquema reportable, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable
2. Cuando el esquema reportable lo instrumentó el propio contribuyente.
3. Cuando el esquema reportable fue diseñado o instrumentado por un "NO" asesor fiscal.
4. Cuando el asesor fiscal del esquema reportable fue un extranjero sin establecimiento permanente en México.
5. Cuando exista impedimento legal para que asesor fiscal revele el esquema reportable.
6. .Cuando exista un acuerdo entre asesor y contribuyente para que éste revele el esquema reportable.

V. INFORMACIÓN A REVELAR

La revelación de un esquema reportable, debe incluir la siguiente información:

1. Nombre, denominación o razón social y registro federal de contribuyente (RFC) de quien revela.
2. Datos del representante legal del asesor y del contribuyente.
3. Asesor Fiscal que revela: Datos y RFC del contribuyente a quien beneficiará el esquema reportable.
4. Contribuyente que revela: Datos y RFC del asesor fiscal que le propuso el esquema reportable.
5. Descripción y normas del Esquema Reportable.
6. Descripción de beneficios fiscales obtenidos o esperados.
7. Nombre, denominación o razón social y RFC de otras personas morales o figuras del esquema reportable.
8. Ejercicios fiscales donde se implementará el esquema reportable.
9. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.
10. Cualquier otra información adicional que se solicite el SAT en los términos del artículo 201 del CFF.

VI. INICIO DE LA OBLIGACIÓN Y PLAZOS PARA REVELAR.

Se deben de revelar todos los esquemas diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del 01 de enero del 2020 y los esquemas de años anteriores cuando surta sus efectos en ejercicios a partir del 01 de enero 2020 en adelante.

Sin embargo el cumplimiento de la obligación de revelar los esquemas inicio a partir del 01 de enero del 2021, contando con un plazo de 30 días siguientes al acercamiento, puesta a disposición o cuando se realice el primer acto del esquema y 5 días para la entrega de la constancia de revelación o que no del esquema reportable, adicionalmente los asesores fiscales deberán presentar en el mes de febrero una declaración informativa.

Cabe precisar que el artículo 199, párrafo cuarto del CFF indica que la SHCP mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Título de esquemas reportables, siendo publicado el acuerdo el pasado 2 de febrero del 2021 en el DOF.

En dicho acuerdo se precisa que los esquemas reportables generalizados al buscar comercializarse masivamente serán siempre de interés de la administración fiscal; mientras que, en el caso de esquemas reportables personalizados, al estar adaptados a las circunstancias particulares de contribuyentes específicos, es viable establecer montos mínimos para aplicarlos.

Por ese motivo se establece en el único artículo del acuerdo que no serán aplicables las disposiciones respecto de la revelación de esquemas reportables”, a los asesores fiscales o contribuyentes respecto de los esquemas reportables a que se refieren las fracciones II a XIV del artículo 199 del CFF, siempre que se trate de esquemas reportables personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México, no exceda de 100 millones de pesos.



VII. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES

Aunque el propio CFF establece que la revelación de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales y que la información presentada que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en el CFF, la realidad es que estas nuevas obligaciones serán utilizadas con un propósito meramente recaudatorio por parte de la autoridad.

Sin embargo, es importante precisar que independientemente de los efectos fiscales que se le puedan dar a los esquemas, el CFF contempla multas muy onerosas de hasta 20 millones de pesos para los asesores fiscales y de hasta 2 millones de pesos para los contribuyentes, cuando no reporten los esquemas estando obligados a hacerlo.

Finalmente, recientemente la autoridad ha identificado algunas prácticas realizadas por los asesores fiscales para aparentar que esquemas reportables que cuentan con las características de esquemas reportables generalizados, tienen el carácter de esquemas reportables personalizados, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México es inferior de cien millones de pesos, con el propósito de actualizar la excepción establecida en el acuerdo antes referido, y de esa forma evitar presentar la declaración informativa para revelar el esquema reportable generalizado, es por ello que el SAT, a través del Anexo 3 que contiene los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales, incorporó el criterio 2/CFF/NV de rubro “Revelación de esquemas reportables generalizados. Hacer aparentar que tienen el carácter de esquemas reportables personalizados, es contrario a lo establecido por las disposiciones legales aplicables”, para señalar que se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

1. Los asesores fiscales que no presenten la declaración informativa para revelar un esquema reportable generalizado, en virtud de que deliberadamente hacen aparentar que un esquema reportable generalizado tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México sea inferior a 100 millones de pesos, a pesar de que el esquema reportable reúne las características de un esquema reportable generalizado.
2. Los asesores fiscales que no presenten la declaración informativa para revelar un mecanismo para evitar la aplicación del artículo 199 del CFF, en virtud de que hacen aparentar que un esquema reportable generalizado, tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México sea inferior a cien millones de pesos, a pesar de que el esquema reportable reúne las características de un esquema reportable generalizado.
3. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de las prácticas anteriores.

Como se puede apreciar, la autoridad ha estado atenta de la información que se les ha reportado, por lo que hay que estar atentos ya que en los próximos meses conoceremos que medidas concretas implementara para disminuir los mecanismos que pudiera considerar como agresivos.

Facultad Inconstitucional Del Artículo 17-F Del CFF



C.P. y M.I. José Gilberto
Soto Beltrán



En la reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) que entro en vigor este 01 de enero, se modificó el ultimo párrafo del artículo 17-F, en el cual le otorgan la facultad de poder dar o vender el servicio a terceros de validar la identidad de un ciudadano.

En la exposición de motivos el ejecutivo federal explicó que estos datos permiten una comparación automatizada con huellas recabadas por otros entes públicos o privados, que cuenten con la infraestructura tecnológica necesaria para el procesamiento y petición automatizada de confirmación de identidad.

En respuesta, el SAT estaría otorgando el servicio de verificación de la identidad de los usuarios emitiendo una respuesta binaria (si/no) ante la validación de identidad biométrica requerida por el solicitante.

En el proceso antes descrito, el SAT no expondría en ningún momento ningún dato personal proporcionado por el ciudadano. Esto se debe a que la validación será a partir de los elementos que sean enviados, y emitirá solo la respuesta de la coincidencia o no de la información biométrica.

Este servicio sólo sería prestado a los particulares que determinen el uso de la firma electrónica avanzada como medio de autenticación o firmado de documentos digitales.



El Instituto Nacional de Acceso a la Información (INAI) presentó una acción de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ya que esta reforma le permite al Servicio de Administración Tributaria (SAT) lucrar con la información recabada de identidad de los contribuyentes, misma que recaban al momento que se tramita la firma electrónica.

La Ley General de Población es la que regula los datos de identidad de todos los mexicanos y la misma señala que organismos son los autorizados para validar la misma y, el SAT de acuerdo a esta Ley no tiene la facultad de hacerlo, lo cual con esto esta mas que sustentada la acción de inconstitucionalidad presentada por el INAI.

Sabemos bien que ha proliferado el robo de identidad en nuestro país y la personas afectadas se les han determinado créditos fiscales millonarios y hasta investigaciones por el probable delito de lavado de dinero, esta reforma va en el sentido de que los particulares puedan solicitarle al SAT el servicio de verificar la identidad de la persona con la cual comiencen a mantener relaciones comerciales.

Sin embargo y como muchas veces sucede a nuestros legisladores se les olvido que le debieron otorgar esa facultad en primera instancia en la Ley General de Población y haber creado un mecanismo en el cual la persona que esta siendo investigada su identidad sea notificada y tenga la opción de aprobar o desaprobar que sus datos sean otorgados a un tercero.

