



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN



“Aplicación Contable y Fiscal de  
las Pérdidas (Personas Morales)”

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :

**ODILON CENTENO MORENO**

ASESOR: C. P. FRANCISCO ASTORGA Y CARREON

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

1994.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JAIME KELLER TORRES  
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN  
P R E S E N T E .

DEPARTAMENTO DE  
EXAMENES PROFESIONALES

AT'NI: Ing. Rafael Rodríguez Leballos  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Aplicación contable y fiscal de las pérdidas (Personas Morales)".

que presenta el pasante Odilón Centeno Moreno  
con número de cuenta: 8306359-2 para obtener el TITULO de  
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 27 de Abril de 1994

PRESIDENTE C.P. Jesús Eugenio Dávalos Rojas

VOCAL C.P. Carlos González Alvarez

SECRETARIO C.P. José Francisco Astorga y Carreón

PRIMER SUPLENTE L.D. Miguel Angel Muños Galván

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Pedro Checa Chávez

## DEDICATORIAS

A la máxima casa de estudios en el país: La Universidad Nacional Autónoma de México logro invaluable del pueblo mexicano, basado en una esperanza de libertad, de justicia y educación, recinto con el cual tenemos solemne compromiso de construir un mundo mejor al que nuestros antepasados nos han dejado como gran legado.

A la Facultad de Estudios superiores Cuautitlan, por brindarme la oportunidad de ser uno más de sus orgullosos egresados.

A todos los profesores, desde mi educación básica hasta la profesional, con gran admiración y respeto, cuna del conocimiento con el cual se puede vislumbrar el presente, el pasado y el porvenir

A toda mi apreciada familia, particularmente a mis padres y abuelos, ejemplos dignos de honor, amor, fuerza y trabajo.

Al profesor Francisco Astorga y Carreón por su sincera amistad y apoyo incondicional para la culminación de esta tesis.

A todos mis compañeros y amigos, por alentarme a seguir caminando siempre adelante.

## OBJETIVO

El presente trabajo tiene como objetivo fundamental, el poner al alcance a todas las personas interesadas en el tema, por medio de la forma más sencilla, el conocimiento, comprensión y sobre todo la aplicación de los aspectos más relevantes de las pérdidas fiscales que sufren las personas morales para 1994 de conformidad con lo establecido en el título II de la ley del impuesto sobre la renta.

## HIPOTESIS

A través de un seguimiento adecuado, el tratamiento aplicable a las pérdidas fiscales que sufren las personas morales, puede llegar a ser de fácil comprensión, control y aplicación.

## I N T R O D U C C I O N . .

De acuerdo con nuestras leyes y código vigentes, se establece que todas las personas tienen la obligación de participar en el gasto público de la nación de manera proporcional y equitativa por medio de diferentes contribuciones, entre ellas, como contribución más importante en cuanto a recaudación se refiere, tenemos al impuesto sobre la renta, sin embargo, cuando las personas morales llegan a sufrir pérdidas fiscales y estas son mayores o iguales al resultado fiscal base de impuesto, no es posible participar al estado de dicha contribución.

El presente trabajo tiene como finalidad principal, el poner al alcance a todas las personas interesadas en el tema, el conocimiento, comprensión y aplicación de los aspectos más importantes relativos a las pérdidas que sufren las personas morales de acuerdo a lo establecido en el título II de la ley del impuesto sobre la renta para 1994, para estos fines el trabajo se ha dividido en cuatro capítulos

En el capítulo 1 se mencionan conceptos fundamentales como pérdida, persona moral y elementos de la relación tributaria, que son base esencial para poder referirnos posteriormente a la aplicación de los aspectos más importantes de la amortización de pérdidas fiscales para 1994 y su evolución desde 1986.

En el capítulo 2 se inicia el estudio para la comprensión de lo que se debe entender como pérdida fiscal, partiendo de lo que es el factor de ajuste y actualización, cuales son los ingresos acumulables, cuales las deducciones autorizadas, hasta obtener el resultado fiscal del ejercicio.

En el capítulo 3 se muestra la aplicación y forma de amortización de las pérdidas fiscales en la utilidad fiscal de los pagos provisionales, en el ajuste a los mismos, en el resultado del ejercicio, así como en el caso de fusión y escisión de sociedades, considerando además, plazos, derecho y opción para disminuirlas.

Finalmente en el capítulo 4 se muestra la repercusión que tienen las pérdidas fiscales en la determinación del coeficiente de utilidad, en la cuenta de utilidad fiscal neta, en la renta gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en el dictamen para fines fiscales, así como su amortización

indebida y pena de prisión, considerando para cada caso un ejemplo práctico.

# I N D I C E

DEDICATORIAS.	1
OBJETIVO E HIPOTESIS.	ii
INTRODUCCION.	iii
CAPITULO 1. ASPECTOS GENERALES.	Pág
1.1. Definición de pérdida.....	1
1.2. Definición de persona moral.....	2
1.3. Elementos de la relación tributaria.....	4
1.4. Tratamiento en 1986.....	5
1.5. Periodo de transición.....	6
1.6. Periodo de 1989 a 1990.....	8
1.7. Periodo de 1991 a la fecha.....	9
CAPITULO 2. DETERMINACION.	
2.1. Factor de ajuste y actualización.....	10
2.2. Ingresos acumulables.....	13
2.3. Fechas en que se obtienen los ingresos.....	14
2.4. Otros conceptos de ingresos acumulables.....	16
2.5. Deducciones autorizadas.....	18
2.6. Requisitos de las deducciones.....	20
2.7. Gastos no deducibles.....	26
2.8. Requisitos de los comprobantes.....	32
2.9. Pérdida fiscal.....	34
CAPITULO 3. AMORTIZACION Y APLICACION.	
3.1. Aplicación y plazo para disminuirlas.....	35
3.2. Prórroga para su disminución.....	38
3.3. Definición de pérdida contable disminuable.....	40
3.4. Pérdida del derecho a disminuirlas.....	43
3.5. Aplicación contra el resultado fiscal del ejercicio.....	45
3.6. Aplicación contra la utilidad fiscal de los pagos provisionales.....	47
3.7. Aplicación en la utilidad fiscal del ajuste a los pagos provisionales.....	51
3.8. Aplicación en el caso de fusión de sociedades.....	53
3.9. Aplicación en el caso de escisión de sociedades.....	56
CAPITULO 4. REPERCUSION.	
4.1. En la determinación del coeficiente de utilidad para pagos provisionales.....	58



4.2.	En la cuenta de utilidad fiscal neta.....	60
4.3.	En la renta gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.....	62
4.4.	Multa y pena de prisión.....	64
4.5.	En el dictamen de estados financieros para fines fiscales.....	65
CONCLUSIONES.....		67
BIBLIOGRAFIA.....		68

## CAPITULO 1. ASPECTOS GENERALES.

### 1.1. Definición de pérdida.

De acuerdo al diccionario de la lengua española de la real academia, se entiende como pérdida la acción y efecto de perder o perderse, daño o menoscabo. Cantidad o cosa perdida.

Contablemente podemos definir dicho concepto, como el daño que en comercio sufren pecuniariamente las empresas en determinado periodo (Generalmente un año), como consecuencia de sus operaciones, pérdidas y ganancias es un término generalmente usado para resumir los saldos de todas las cuentas que producen utilidades o menoscabos.

Finalmente desde el punto de vista fiscal, que es el término al que principalmente nos referiremos, como la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por el mismo, cuando estas últimas son superiores a los ingresos.

No es difícil pensar que esta última definición resulte un poco escueta, sin embargo se considera necesario mencionarla para su posterior análisis.

## 1.2. Definición de persona moral.

Para poder definir lo que se entiende por persona moral, empezaremos por saber lo que se entiende por persona, este concepto proviene del latín persona, que quiere decir individuo de la especie humana; ahora, desde el punto de vista gramatical, se define a la persona como hombre o mujer cuyo nombre se ignora o se omite; finalmente desde el punto de vista jurídico, como cualquier sujeto capaz de tener obligaciones y derechos.

De acuerdo al artículo 5 de la ley del impuesto sobre la renta, se entiende como persona moral, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles.

La ley general de sociedades mercantiles en su artículo primero, reconoce las siguientes sociedades mercantiles:

- 1.- Sociedad en nombre colectivo.
- 2.- Sociedad en comandita simple.
- 3.- Sociedad de responsabilidad limitada.
- 4.- Sociedad anónima.
- 5.- Sociedad en comandita por acciones.
- 6.- Sociedad cooperativa.

La diferencia entre cada una de estas sociedades radica en el grado de responsabilidad de los socios con respecto a terceros.

Las instituciones de crédito son entre otras, los bancos, las casas de bolsa, las casas de cambio, la bolsa de valores, las afianzadoras y las arrendadoras.

En la ley para el control por parte del gobierno federal de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, se define en su artículo segundo, los organismos descentralizados como personas morales creadas por la ley del congreso de la unión o decreto del ejecutivo federal cualquiera que sea la forma o estructura que adopte, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- 1.- Que su patrimonio se constituya total o parcialmente con fondos o bienes federales o de otros organismos descentralizados, asignaciones, subsidios, concesiones o derechos que le aporte u otorgue el gobierno federal o con el rendimiento de impuesto específico.

2.- Que su objeto o fines sean la prestación de un servicio público o social, la explotación de bienes o recursos propiedad de la nación, la investigación científica y tecnológica o la obtención y aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

De acuerdo al código civil en su artículo 2670, se entiende como asociación civil, cuando varios individuos convinieran en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no este prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

De acuerdo al artículo 2688 del mencionado código, debemos entender como sociedad civil, el contrato en que los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.

### 1.3. Elementos de la relación tributaria.

#### 1. Objeto. Grava los ingresos en:

Efectivo.  
Bienes.  
Servicios.  
Crédito.  
O de cualquier otro tipo.

La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

#### No se consideran ingresos:

Los aumentos de capital.  
Los pagos de pérdidas por sus accionistas.  
Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.  
Valorar sus acciones por el método de participación.  
Revaluación de activos y de su capital.  
Los dividendos o utilidades que se perciban de otras personas morales residentes en México; pero se acumulan para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

#### 2.- Sujetos:

Las sociedades mercantiles.  
Los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales.  
Las instituciones de crédito y  
Las sociedades y asociaciones civiles.  
Las personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija.

#### 3.- Base. El resultado fiscal.

#### 4.- Tasa. El 34% para 1994.

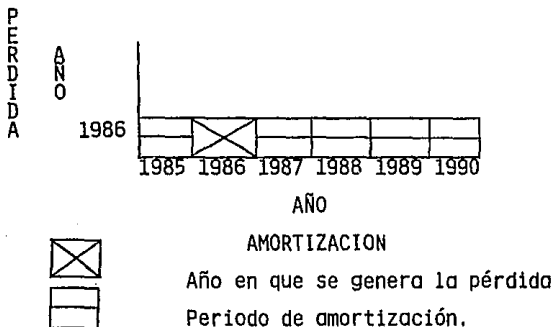
También se consideran objeto de impuesto los dividendos o utilidades distribuidos y los reembolsos de capital que se consideren dividendos o utilidades y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta.

#### 1.4. Tratamiento en 1986.

Los principales cambios que se han presentado en los últimos años, desde el nacimiento de la actual ley del impuesto sobre la renta en lo relativo a la amortización de pérdidas fiscales, ha sido sin lugar a dudas de 1986 a 1994, por tal circunstancia veremos a continuación lo más sobresaliente de cada año o periodo.

En este año de acuerdo al diario oficial de la federación publicado el 31 de diciembre del mismo, se establecía que a partir de 1991 tenía que haber entrado en vigor el procedimiento aplicable a 1986, procedimiento conocido como "Carry Back", que consistía en amortizar la pérdida fiscal del ejercicio, contra la utilidad del ejercicio inmediato anterior y contra las utilidades de los cuatro ejercicios siguientes, sin embargo, dicha mecánica se reformó por el de amortizar las pérdidas en los cinco ejercicios siguientes, más otros cinco como plazo adicional, pero siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones que trataremos posteriormente.

Con el fin de hacer más comprensible este tratamiento de amortización, se preparó la siguiente ilustración.



De acuerdo a la figura, la pérdida fiscal generada en ese año, se amortizaba contra las utilidades de 1987 a 1990 y contra la del ejercicio inmediato anterior o sea 1985.

## 1.5. Periodo de transición.

Debido a un esquema tributario no diseñado para una economía inflacionaria vivida en los años ochentas, las autoridades hacendarias decidieron modificar el sistema del impuesto sobre la renta a una economía que se ajustara a esas condiciones, a través de un sistema en el cual coexistirían dos bases, es decir, se aplicaría la tasa de una base en forma plena hasta 1991 y se eliminaría en forma gradual la base antigua, dicho periodo de adaptación o transición, se efectuaría de la siguiente forma: Durante 1987 se aplicaría el 20% de la tasa del 35% de la base nueva hasta llegar al 100% en 1991 y por los que respecta a la base tradicional, la cual era del 42% iría disminuyendo cada año hasta llegar a base cero en 1991. Tal situación como se sabe, nunca llegó a cumplirse cabalmente, pues en 1989 entra en vigor totalmente la base nueva con algunas peculiaridades, pues la tasa por 1989, 1990 y 1991 sería del 37%, 36% y 35% respectivamente.

Al terminar el periodo de transición, el legislador no incluyó en la reforma correspondiente algún artículo relativo a la disminución de pérdidas fiscales incurridas en un ejercicio fiscal contra las utilidades de los siguientes ejercicios, ello trajo consigo una laguna que impidió al contribuyente determinar con precisión el tratamiento fiscal adecuado que se debería dar a las pérdidas ocurridas en la base antigua.

Durante el periodo de transición se adicionó un nuevo título VIII denominado "Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales", que incluyó los artículos 808 y 809. El artículo 808 establecía que las pérdidas fiscales incurridas en un título, solamente se podían disminuir de las utilidades del mismo, dicho de otra manera, se impedía el cruzamiento de pérdidas y por otro lado el artículo 809 indicaba que las pérdidas sufridas hasta el 31 de diciembre de 1986 en base tradicional, no podían disminuirse conforme al título II, a menos que se reexpresaran. Dicho procedimiento obligaba al contribuyente a modificar el cálculo de la pérdida sufrida al 31 de diciembre de 1986, la cual había sido determinada conforme a las disposiciones vigentes a ese fecha. Al resultado del nuevo cálculo se le dio el nombre de pérdidas reexpresadas, la definición del nuevo artículo 55 de la ley del impuesto sobre la renta, era igual al que contenía la base tradicional, pues ambos hablaban de ingresos acumulables y deducciones autorizadas; dicho lo anterior porque al condicionar el artículo 809 a las empresas para que estas puedan deducir las pérdidas sufridas, pero siempre y cuando se reexpresen, da como resultado la aplicación retroactiva a la ley, ya que el legislador

condiciona un derecho nacido antes de que dicha disposición entrara en vigor; en otras palabras, el artículo 809 obligaba a que se volviera a calcular dicha pérdida al tomar nuevos elementos, lo cual producía un deducción inferior a la originalmente determinada, incluso podía darse el caso de que dicha pérdida llegar a desaparecer y surgiera una supuesta utilidad.

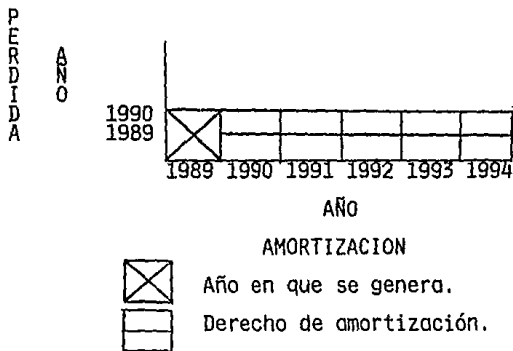
Finalmente se llegó a la conclusión de que debido a este efecto retroactivo, las pérdidas sufridas durante dicho periodo son amortizables debidamente actualizadas no reexpresadas, contra las utilidades obtenidas hasta el 31 de diciembre de 1991, por otra parte en este periodo se limita la posibilidad de disminuir la pérdida sufrida en 1987 y 1988 del año inmediato anterior y contra las utilidades de los cuatro siguientes y se substituye por el de disminuirlas en los cinco ejercicios siguientes.



## 1.6. Periodo de 1989 a 1990.

En este periodo el plazo de amortización continúa siendo de cinco ejercicios siguientes al que ocurre la pérdida y el periodo de actualización consiste en tomar el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo y si existe remanente por amortizar, se toma el último mes del ejercicio en que se actualizó por última vez, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplica.

Observemos la siguiente ilustración.

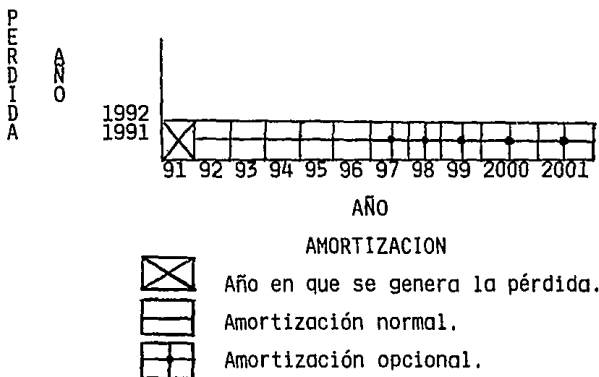


De acuerdo a como se muestra en la figura anterior, las pérdidas que sufrieron las personas morales en ese periodo, se pudieron amortizar contra las utilidades de los cinco ejercicios siguientes a aquél en que ocurrieron. Por ejemplo, si una empresa obtuvo una pérdida fiscal en el año de 1989, tiene el derecho de amortizarlas desde 1990 hasta 1994.

### 1.7. Periodo de 1991 a la fecha.

A partir de 1991 se estableció la posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales en cinco ejercicios adicionales, además de los cinco a los que ya se tenía derecho desde la publicación de la ley de 1987, pero mencionado derecho se puede lograr siempre y cuando que en el ejercicio en el que se generó la pérdida fiscal, exista también pérdida contable.

Con el fin de ejemplificar mejor esta nueva opción observemos la siguiente figura.



Como se podrá observar, la pérdida fiscal generada en el año de 1991 se podrá amortizar desde 1992 hasta el año 2001, pero siempre y cuando que en ese mismo ejercicio se hubiera determinado también pérdida contable.

## CAPITULO 2. DETERMINACION.

### 2.1. Factor de ajuste y actualización.

Cuando esta ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se aplicarán los siguientes factores:

1.- Para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones en un periodo se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:

a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior.

En otros términos podemos decir que este factor de ajuste mensual, corresponde a la inflación del mes que se calcula y sirve, entre otras cosas, para la determinación del componente inflacionario de los créditos y deudas.

Fórmula para su determinación:

$$\frac{\text{I.N.P.C. del mes}}{\text{I.N.P.C. del mes anterior.}} - 1 = \text{Factor de ajuste mensual.}$$

Ejemplo.

$$\text{F.A.M} = \frac{37,606.4000}{37,431.9000} - 1 = 0.0046$$

Este factor de ajuste mensual corresponde a la inflación del mes de agosto de 1994 y sirve entre otras cosas, para determinar el componente inflacionario de los créditos y deudas de dicho mes.

b) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

Fórmula para su determinación.

I.N.P.C. del mes más reciente del periodo

$$\frac{\text{I.N.P.C. del mes más reciente del periodo}}{\text{I.N.P.C. del mes más antiguo de dicho periodo}} - 1 = \text{Factor de ajuste para periodos mayores a un mes}$$

F.A.M 
$$\frac{36,068.5000}{35,638.4000} - 1 = 0.0120$$

Este factor de ajuste para periodos mayores a un mes, corresponde a la inflación acumulada del mes de octubre de 1993 a diciembre de dicho año.

2.- Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

Este factor no es otra cosa que el número de veces que un bien o una cantidad han incrementado su valor por efectos de la inflación, y sirve entre otras cosas:

a) Para la actualización del monto original de la inversión en la enajenación de terrenos, título valor que representen la propiedad de bienes, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren intereses, piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy.

b) En el caso de enajenación de acciones, para actualizar el costo comprobado de adquisición de las acciones, de las utilidades y pérdidas, así como de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos.

c) Para la actualización de la depreciación.

d) Para la actualización del monto original de inversiones sujetas a la deducción inmediata.

e) Para la actualización de las tarifas de impuestos mensuales y anuales.

f) Para la actualización de la cuenta de capital de aportación.

g) Para la actualización de la cuenta de utilidad fiscal neta.

h) Para la actualización de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal y por supuesto

i) Para la actualización de las pérdidas fiscales.

Fórmula para su determinación:

$$\frac{\text{I.N.P.C. del mes más reciente del periodo}}{\text{I.N.P.C. del mes más antiguo del periodo}} = \text{Factor de actualización.}$$

Ejemplo:

$$F.A = \frac{36,068.5000}{766.1491} = 47.0776$$

Este factor representa el número de veces que la inflación se ha acumulado del año de 1983 a 1993.

Es necesario mencionar que existe una regla para la obtención de los factores antes mencionados, dicha regla esta contemplada en el artículo 7-A del reglamento del impuesto sobre la renta y establece que se calculará hasta el diezmilésimo los factores de ajuste y actualización a que se refiere el artículo 7 de la ley, así como el coeficiente de utilidad a que se refieren las fracciones I de los artículos 12 y 111 de citada ley.

Cuando en este trabajo se haga referencia a I.N.P.C. se entenderá que se trata del índice nacional de precios al consumidor.

## 2.2. Ingresos acumulables.

Las personas morales residentes en el país 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. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

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

Las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes o bases fijas en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente o base fija la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de esta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 14 de esta ley.

### 2.3. Fechas en que se obtienen los ingresos.

Se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en la ley, en la fechas que se señalan a continuación:

I.- Tratándose de 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 ampara 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.

El tratamiento aplicable a los anticipos es el siguiente:

1.- Cuando no exista precio o contraprestación pactada.

- a) El proveedor que lo recibe acumula únicamente el importe del anticipo.
- b) El cliente que lo otorga lo considera como crédito para fines del componente inflacionario.

2. Cuando existe precio o contraprestación pactada.

- a) El proveedor que lo recibe acumula la totalidad de la operación.
- b) El cliente que lo otorga deduce el importe del anticipo.

Tratándose de los ingresos por prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles se considera que los mismos se obtienen hasta el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

II.- Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

III.- Tratándose de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devengue periódicamente, los

contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o bien, solamente la parte del precio exigible durante el mismo.

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

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores se debe ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios deben transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra, se debe cumplir con los requisitos que establezca el reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso y enajene los documentos pendiente de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo o los dé en pago deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación en pago.

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

En el caso de contrato de arrendamiento financiero, se considerarán como ingresos obtenidos en el ejercicio en que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15, fracción I del código fiscal de la federación.



## 2.4. Otros conceptos de ingresos acumulables.

Para los fines de este título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículo de la ley, los siguientes:

1.- Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por la secretaría de hacienda y crédito público, en los casos que proceda conforme a las leyes.

2.- La diferencia entre la parte de la inversión aún no deducida, actualizada en los términos del artículo 41 de esta ley y el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por la secretaría de hacienda y crédito público tenga en la fecha en que se transfiera su propiedad por pago en especie.

3.- La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario final fuere el mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

4.- Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto a que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por la secretaría de hacienda y crédito público.

5.- 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 y escisión y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles de residentes en el extranjero, en las que el contribuyentes sea socio o accionista.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considera acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el artículo 14-A del código fiscal de la federación, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en esta ley respecto de dichos bienes.

Quando en los casos de fusión y escisión de sociedades no se cumpla con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, se acumulará la ganancia señalada en esta fracción y no le serán aplicables las disposiciones de esta ley que se refieren a bienes adquiridos con motivo de la fusión y escisión de sociedades.

En los casos de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles, residentes en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 133 de esa ley.

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

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

8.- Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

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

10.- Los intereses y la ganancia inflacionaria, acumulables en los términos del artículo 7-B de esta ley.

## 2.5. Deducciones autorizadas.

Las deducciones son descuentos que por diversos conceptos autoriza la ley, para la determinación del resultado fiscal.

Dichas deducciones son entre otras:

1.- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aún cuando se efectúen en ejercicios posteriores.

2.- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

No serán deducibles conforme a este puntos los activos fijos, terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy.

3.- Los gastos.

4.- Las inversiones.

5.- La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

6.- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el punto dos de este subtema.

7.- Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del artículo 27 de esta ley.

8.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la ley del seguro social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la ley.

9.- Los intereses y la pérdida inflacionaria determinados conforme a lo dispuesto en el artículo 7-B de esta ley.

10.- Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 78 de esta ley.

Tratándose de personas morales residentes en el extranjero que tenga uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta ley y su reglamento.

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

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 22 de esta ley, efectuarán la deducción en la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

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

## 2.6. Requisitos de las deducciones.

Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos:

1.- Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos, ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta ley en las reglas generales que para el efecto establezca la secretaría de hacienda y crédito público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la federación, entidades federativas o municipios.
- b) A las entidades a las que se refiere el artículo 70-A de esta ley.
- c) A las personas morales a las que se refiere las fracciones VI, X y XI del artículo 70 y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y VI del artículo 70-B de esta ley.
- e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 70-C de esta ley.
- f) A programas de escuela empresa.

La secretaría de hacienda y crédito público publicará en el diario oficial de la federación las instituciones que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la ley federal de educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso que señale el reglamento de esta ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas que al efecto determine la secretaría de educación pública y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

Esta disposición que parece subjetiva, ha estado utilizándose mucho por las autoridades fiscales, para rechazar la deducibilidad de gastos, para ello, han tomado algunas jurisprudencias del tribunal fiscal de la federación como la siguiente:

"Son gastos indispensables aquellos que de no realizarse obstaculizan el logro de los objetivos de la persona física o moral de que se trate"

2.- Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la sección III de este capítulo de referente a las deducciones.

3.- Que se compruebe con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a doscientos mil nuevos pesos, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en efectivo cuyo monto exceda de mil nuevos pesos excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La secreta de hacienda y crédito público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheque nominativos a que se refiere este párrafo cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

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

En los casos de pagos efectuados mediante cheques o traspasos de cuentas bancarias, se deberá conservar el original del cheque pagado devuelto por el banco o la ficha de cargo.

4.- Que estén debidamente registradas en contabilidad.

5.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrá deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que este obligado en los términos del artículo 58 de esta ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del capítulo I del título IV se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 83, fracción I y 83-A de esta ley.

6.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

7.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, estos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

8.- Que en caso de intereses por capitales tomados en préstamo, estos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamo, hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a terceros, esta última limitación no rige para instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

9.- Que tratándose de pago que a su vez sean ingresos de los señalados en los capítulos II y III del título IV y en la fracción XXX del artículo 77 de esta ley, así como de aquellos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 16, a quienes paguen el impuesto sobre la renta en los términos del título II-A o de la sección II del capítulo VI del título IV de la citada ley y los donativos, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del capítulo I de dicho título, se podrán deducir cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado

ejercicio. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

10.- Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se determinen en cuanto al monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidas, no sean superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente y

c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

11.- Que tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante la secretaría de hacienda y crédito público que quien proporciona los conocimientos, cuanta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Para los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, siempre que dichos servicios estén relacionados con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialista en la materia y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio es prestado, sean producto de la experiencia y no patentables.

12.- Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondiente se destinen a jubilaciones,



fallecimientos, invalidez, servicios médicos, y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondo de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga.

Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

En todos los casos deben establecerse planes conforme a los plazos y requisitos que se fijan en el reglamento de esta ley.

13.- Que los pagos de primas por seguros o fianza se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o reservas matemáticas.

En los casos que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior, si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y satisfaga los plazos y requisitos que se fijan en disposiciones de carácter general.

14.- Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de esta ley, el contribuyente obtenga de la persona que percibe el ingreso una declaración escrita en la que manifieste bajo protesta de decir verdad que se trata de una obra de su creación, se cumpla con los demás requisitos que señala la fracción antes citada, el comprobante de la erogación respectiva contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la ley del impuesto sobre la renta" y el contribuyente proporcione la información por los pagos a que se refiere esta fracción en los términos de la fracción X del artículo 58 de esta ley.

15.- Que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando exceda del precio de mercado no será deducible el excedente.

16.- Que en el caso de adquisición de bienes de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para

su importación. El importe de dichas adquisiciones no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

17.- Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, se consideren realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Tratándose de las instituciones de crédito sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el párrafo anterior cuando así lo ordene o autorice la comisión nacional bancaria y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 52-D.

18.- Tratándose de la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo a que se refiere el artículo 51 de esta ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción IV del artículo 58 de la misma.

19.- Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazo o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, se deduzcan en el ejercicio en que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta ley.

20.- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar en día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción particular establece esta ley.

21.- Que tratándose de pagos efectuados a comisionista y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el reglamento de esta ley.

## 2.7. Gastos no deducibles.

No serán deducibles:

1.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente corresponda a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente. Tratándose de aportaciones al instituto mexicano del seguro social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patronos, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de sus recargos.

2.- Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 46 de esta ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

3.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas será deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de esta ley.

Se considera deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta ley o no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la ley federal del

trabajo. Para determinar el valor de los ingresos en servicios a que se refiere esta fracción, se considerará aquella parte de la deducción de las inversiones y gastos relacionados con dichos ingresos que no haya sido cubierta por el trabajador.

4.- Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

5.- Los gastos de representación.

6.- Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, debe tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del capítulo I del título IV de esta ley o deben estar prestando servicios profesionales.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación sólo serán deducibles por un monto que no exceda de ciento cincuenta nuevos pesos diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional y trescientos nuevos pesos diarios, cuando se eroguen en el extranjero y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente acompañe la relativa al transporte, deberá además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la secretaría de hacienda y crédito público, mediante reglas de carácter general.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de doscientos nuevos pesos diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero y el contribuyente acompañe a la documentación que ampara la relativa al hospedaje o transporte, debiendo cumplir con los requisitos que al efecto establezca la secretaría de hacienda y crédito público, mediante reglas de carácter general.

Los gasto de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de novecientos nuevos pesos diarios, cuando se eroguen en el extranjero y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare

la relativa al transporte, debiendo además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la secretaría de hacienda y crédito público, mediante reglas de carácter general.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción, la diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

7.- Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

8.- Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores a cargo del gobierno federal inscritos en el registro nacional de valores e intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 125 de esta ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

9.- Las provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones o los trabajadores correspondientes al ejercicio.

10.- Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta ley.

11.- Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

12.- Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de

los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquieran dichos bienes por el enajenante.

13.- El crédito comercial aún cuando sea adquirido de terceros.

14.- Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el reglamento de esta ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a mil quinientos nuevos pesos por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

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

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por automóviles utilitarios y en la proporción a que se refiere el punto dos de este tratamiento, siempre que en este caso se cumpla con los requisitos para la deducción que establece la fracción II del artículo 46 y sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. En ningún caso serán deducibles los pagos por el uso o goce temporal de automóviles comprendidos dentro de las categorías "B" y "C" a que se refiere el artículo 5 de la ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos salvo en el caso de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento.

15.- Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta ley.

Tratándose de automóviles y aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de esta ley.

16.- Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en este punto, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución de los mencionados impuestos que le

hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que corresponda a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta ley o el que esté incluido en créditos incobrables con motivo de haber ejercido la opción a que se refiere el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado.

17.- Las pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

18.- Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sean interés en los términos del artículo 7-A de esta ley salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la secretaría de hacienda y crédito público mediante reglas de carácter general.

Las pérdidas que se puedan deducir conforme al párrafo anterior no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 7-A de esta ley, en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que ocurrieron hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deducieron.

19.- Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los título II o IV de esta ley.

20.- Las pérdidas que se obtengan en operaciones financieras derivadas celebradas con personas físicas o morales residentes en el país o en el extranjero, en los casos en que, directa o indirectamente, una de ellas posea interés en los negocios de otra, existan intereses comunes entre ambas o bien, una tercera persona tenga interés en

los negocios o bienes de aquéllas, salvo que se trate de contribuyentes que componen el sistema financiero en los términos de la fracción III del artículo 7-B de esta ley.

Tampoco serán deducibles las cantidades iniciales pagadas en las operaciones financiera derivadas. Para estos efectos, se estará a lo dispuesto en los artículos 7-B y 18-A de esta ley.

21.- Los consumos en bares o restaurantes, a excepción en este último caso de los que reúnan los requisitos del punto seis de este ordenamiento. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialista que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

22.- Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral, constituida en los términos de la fracción III del artículo 146 de la ley aduanera.



## 2.8. Requisitos fiscales de los comprobantes.

De acuerdo al artículo 29 del código fiscal de la federación, se establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de dicho código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la secretaría de hacienda y crédito público que cumplan con los requisitos que al efecto establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la secretaría de hacienda y crédito público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice debe cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La secretaría de hacienda y crédito público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la secretaría de hacienda y crédito público, expedir comprobantes respectivos; tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionadas. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de

contribuciones deberá expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La secretaría de hacienda y crédito público llevará el registro de los contribuyentes a quienes proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el reglamento de este código.

Por otra parte el artículo 29-A del mismo código, establece que además de los requisitos que establece el mencionado artículo, deberán reunir lo siguiente:

1.- Contener impreso en nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

2.- Contener impreso el número de folio.

3.- Lugar y fecha de expedición.

4.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

5.- Cantidad y clase de mercancía o descripción del servicio que amparen.

6.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

7.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el reglamento del código fiscal de la federación.

## 2.9. Pérdida fiscal.

La pérdida fiscal del ejercicio será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de esta últimas sea mayor que los ingresos.

Ejemplo.

Ingresos acumulables:

Ventas	N\$ 1,000,000
Ganancia inflacionaria	10,000
Intereses acumulables	100,000
Utilidad en venta de activo fijo	38,000
	<hr/>
Total de ingresos acumulables	N\$ 1,148,000

Deducciones autorizadas:

Compras	600,000
Gastos	100,000
Depreciación	400,000
Pérdida inflacionaria	10,000
Interese deducibles	5,000
Utilidad a los trabajadores de las empresas	100,000
Recargos	5,000
Total de deducciones autorizadas	1,220,000
	<hr/>

Pérdida fiscal N\$ (72,000)

Como puede observar, las deducciones autorizadas fueron superiores a los ingresos acumulables, obteniendo como resultado una pérdida fiscal, pérdida que no se pierde, pues legalmente se tiene el derecho a disminuirla contra las utilidades fiscales de otros ejercicios.

## CAPITULO 3. AMORTIZACION Y APLICACION.

### 3.1. Actualización y plazo para disminuirlas.

El monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes:

Ejemplo:

La empresa "A", s.a. de c.v. durante el periodo de 1987 a 1991 cuenta con los siguientes datos:

AÑO	N\$ PERDIDA	N\$ UTILIDAD
1987	55,000	
1988		55,000
1989	20,000	
1990		75,000
1991		80,000

Solución:

1.- Aplicación de la pérdida de 1987 contra la utilidad de 1988.

Pérdida fiscal de 1987 N\$ 55,000  
Por

$$F.A = \frac{\text{I.N.P.C. diciembre de 1987}}{\text{I.N.P.C. Julio de 1987}} = \frac{10,647.2000}{6,881.3000} = 1.5472$$

Pérdida fiscal de 1987 actualizada		85,096
Utilidad fiscal de 1988		55,000
Menos:		
Pérdida fiscal de 1987		<u>55,000</u>
Resultado fiscal de 1988	N\$	0
Pérdida fiscal de 1987 pendiente de amortizar	N\$	30,096

2.- Aplicación del remanente de la pérdida fiscal de 1987 y la pérdida fiscal de 1989, contra la utilidad fiscal de 1990.

Saldo de la pérdida fiscal de 1987	N\$	30,096
Por:		

$$F.A = \frac{I.N.P.C. \text{ diciembre de 1989}}{I.N.P.C. \text{ diciembre de 1987}} = \frac{19,327.9000}{10,647.2000} = 1.8153$$

Saldo de la pérdida fiscal de 1987 actualizada	N\$	54,633
Pérdida fiscal de 1989		<u>20,000</u>
Por:		

$$F.A = \frac{I.N.P.C. \text{ diciembre de 1989}}{I.N.P.C. \text{ julio de 1989}} = \frac{19,327.9000}{17,827.4000} = 1.0841$$

Pérdida fiscal de 1989 actualizada		21,682
Utilidad fiscal de 1990		<u>75,000</u>
Menos:		
Saldo de la pérdida de 1987 actualizada	N\$	54,633
Pérdida fiscal de 1989 actualizada		<u>20,367</u>
Resultado fiscal de 1990	N\$	0
Pérdida fiscal de 1986 pendiente de aplicar		1,315

3.- Aplicación del remanente de la pérdida fiscal de 1989 contra la utilidad fiscal de 1991.

Saldo de la pérdida fiscal de 1989	N\$	1,315
Por:		

$$F.A. = \frac{I.N.P.C. \text{ diciembre de 1990}}{I.N.P.C. \text{ diciembre de 1989}} = \frac{25,112,7000}{19,327.9000} = 1.2992$$

Saldo de la pérdida fiscal de 1989 actualizada		1,708
Utilidad fiscal de 1991		<u>80,000</u>
Menos:		
Saldo de la pérdida fiscal de 1989		<u>1,708</u>
Resultado fiscal de 1991.	N\$	78,292
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	N\$	0

Como se pudo observar en el ejemplo, las pérdidas fiscales se deben actualizar para poder aplicarse a valores presentes al momento de su aplicación contra las utilidades fiscales correspondientes, sin olvidar que se tiene el derecho de amortizarlas en los cinco años siguientes al que ocurra dicha pérdida.

Cuando en este trabajo se haga referencia a F.A. se entenderá que se trata del factor de actualización.

### 3.2 Prórroga para su disminución.

A partir de 1991 se estableció la posibilidad de amortizar pérdidas hasta por diez años, pues en los casos en que al término de los cinco ejercicios siguientes en que se generó ésta no se hubiere agotado y en el ejercicio en que se generó la misma se hubiera determinado también pérdida contable, el contribuyente podrá disminuir el remanente de la pérdida fiscal en los cinco ejercicios posteriores hasta agotarlo. El remanente que se disminuirá en estos términos no podrá ser mayor del que se tendría de haber disminuido la pérdida contable mencionada en lugar de la fiscal.

En otros términos esto quiere decir que debe existir después del sexto año, un remanente de pérdida contable para poder así amortizar la pérdida fiscal hasta un plazo máximo de diez años y hasta por el monto que no exceda del remanente de la pérdida contable, pues si no existe después del sexto año remanente de pérdida contable, pero si de fiscal, el importe de esta última se perderá.

Con el fin de que el lector comprenda mejor ese tratamiento, se han preparado los posibles casos aplicables a este problema fiscal:

#### Caso 1 :

P E R D I D A		Máximo por	Años por
Contable	Fiscal	A M O R T I Z A R	
N\$ 5,000	N\$ 2,000	N\$ 2,000	10

Quando la pérdida contable sea mayor a la pérdida fiscal, ésta se podrá amortizar en 10 años, sin ninguna limitación en su monto.

#### Caso 2:

P E R D I D A		Máximo por	Años por
Contable	Fiscal	A M O R T I Z A R	
N\$ 4,000	N\$ 4,000	N\$ 4,000	10

Quando la pérdida contable sea igual a la pérdida fiscal, ésta se podrá amortizar en 10 años, sin ninguna limitante.

Caso 3:

P E R D I D A		Máximo por	Años por
Contable	Fiscal	A M O R T I Z A R	
N\$ 0	N\$ 2,000	N\$ 0	5

Cuando no exista pérdida contable, la pérdida fiscal se amortizará únicamente en un plazo máximo de 5 años.

Caso 4:

P E R D I D A		Máximo por	Años por
Contable	Fiscal	A M O R T I Z A R	
N\$ 6,000	N\$ 8,000	N\$ 6,000	10

Cuando exista un remanente después del quinto año de ocurrida la pérdida contable, en menos proporción que el de la fiscal, el monto máximo por amortizar dentro de los cinco ejercicios siguientes será el de la pérdida contable.



### 3.3. Definición de pérdida contable disminuable.

Desde el punto de vista fiscal, el término pérdida contable disminuable no es lo mismo a lo que conocemos en contabilidad como tal, pues dicha definición será la que resulte de aumentar al monto de la misma, el importe de la deducción inmediata de los activos fijos que se hubieren efectuado en el ejercicio, en los términos del artículo 51 de esta ley y de disminuir a la cantidad que se obtenga el importe de la depreciación de los activos mencionados que se haya tomado para calcular dicha pérdida contable.

Para lograr una mejor comprensión de este tratamiento, es necesario conocer algunas generalidades de lo que es la deducción inmediata:

A partir de 1987 se establece la posibilidad de tomar la deducción anticipada de las inversiones en activos fijos, pero sólo por una vez, en lugar de la depreciación normal que se deduce a lo largo de varios ejercicios.

Los contribuyentes de este título, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 41 y 47 de esta ley, deduciendo en el ejercicio en que se efectúe la inversión de los mismos, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los porcentajes que se establecen en este ordenamiento. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el porcentaje que se autoriza en este ordenamiento, no será deducible en ningún caso.

En caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades, aplicará el porcentaje que le corresponda a la actividad en la que se hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

La opción a que se refiere este punto no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones remolques o aviones.

Para estos efectos se consideran bienes nuevos los que su utilizan por primera vez en México.

La opción a que se refiere este ordenamiento, sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en el territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito

Federal, Guadalajara, y Monterrey, las que serán determinadas por la secretaria de hacienda y crédito público mediante reglas de carácter general. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable a las construcciones tratándose de inmuebles declarados o catalogados como monumentos arqueológicos, artísticos, o patrimoniales por el instituto nacional de antropología e historia o el instituto nacional de bellas artes, que cuenten con el certificado de restauración expedido por la autoridad competente y siempre que dichos bienes se encuentren dentro de las zonas que la secretaria de hacienda y crédito público determine para tal efecto, mediante reglas de carácter general, así como a embarcaciones y contenedores utilizados en el transporte internacional de bienes.

Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en este ordenamiento, por los bienes a los que lo aplicaron estarán a lo siguiente:

1.- El monto original de la inversión se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio.

El producto que resulte conforme al párrafo anterior, se considerará como el monto original de la inversión al cual se aplica el por ciento a que se refiere el artículo 51 de esta ley por cada tipo de bien.

2.- Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de los ingresos percibidos por la misma.

3.- Cuando los bienes se enajenen, se pierda o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción además de la ya antes prevista, por la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción señalada en esta ley, los porcientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 51 de la misma ley y el por ciento de deducción inmediata aplicando al bien de que se trate una tabla contenida en estos ordenamientos.

Finalmente el contribuyente que optó la deducción inmediata, deberá llevar un registro especial describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió, al ejercicio en que se aplicó dicha deducción, la fecha en la

que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente y anotar los datos de la documentación comprobatoria que la respalde.

La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que se efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo en el caso en que el bien se dé de baja.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por lo que optó por la deducción inmediata a que se refiere este ordenamiento, durante todo el plazo de tenencia de los mismos.

Ejemplo:

Pérdida contable disminuable:	N\$ 50,000
Mas:	
Deducción inmediata	5,000
Menos:	
Depreciación contable de los activos fijos por los que se optó por la deducción inmediata	<u>2,000</u>
Pérdida contable para efectos fiscales	N\$ 53,000

Es importante comentar que de no haber optado en el ejercicio en tomar la deducción inmediata, la pérdida contable para fines fiscales hubiera sido de N\$ 50,000

### 3.4. Pérdida del derecho a disminuirlas.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlos en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Spongamos que una empresa olvidó aplicar la pérdida fiscal de 1990, contra la utilidad de 1991 y cuenta con la siguiente información:

Año	N\$	Utilidad (Pérdida)
1990		(40,000)
1991		10,000
1992		60,000

Solución:

1.- Actualización de la pérdida fiscal de 1990.

Pérdida fiscal de 1990	N\$	4,000
Por:		

$$F.A = \frac{I.N.P.C. \text{ diciembre de } 1990}{I.N.P.C. \text{ julio de } 1990} = \frac{25,112.7000}{22,664.8000} = 1.1080$$

Pérdida fiscal actualizada	N\$	44,320
----------------------------	-----	--------

2.- Determinación del saldo que únicamente se tiene derecho a amortizar.

Pérdida pendiente de amortizar para 1990	N\$	44,320
Utilidad de 1991		<u>10,000</u>

Saldo con derecho a amortizar	N\$	34,320
-------------------------------	-----	--------

Si al contribuyente se le olvidó aplicar la pérdida sufrida en el año de 1990 contra el resultado de 1991 que fue utilidad y al elaborar la declaración de 1992 se da cuenta de que pudo haber amortizado una parte en 1991, sólo podrá amortizar para 1992 el importe de N\$ 34,320, pues independientemente de que de acuerdo con el artículo 32 del código fiscal de la federación se pudiera solucionar esta situación con una declaración complementaria, los tribunales fiscales han coartado tal posibilidad:

Disminución de la pérdida fiscal ajustada. Si no se efectúa en un ejercicio en que pudo haberse efectuado, se pierde el derecho de hacerlo posteriormente, sin que pueda

recuperar ese derecho a través de declaración complementaria.

El artículo 55 de la ley del impuesto sobre la renta vigente en 1982 debe entenderse en el sentido de que si un contribuyente no ejerce su derecho a disminuir su pérdida fiscal ajustada en alguno de los cinco ejercicios en que ese precepto lo permite, pierde el derecho de hacerlo respecto de la parte proporcional en que pudo haberlo disminuido, sin que pueda ejercer ese derecho con posterioridad, ni aún a través de una declaración complementaria, pues el artículo 32 del código fiscal de la federación en vigor, que contempla el derecho a presentar ese tipo de declaraciones, no puede ir más allá de lo que establece la ley de la materia, por disposición expresa del artículo 10. del código citado. Revisión 87/88.

Resuelta en sesión del 19/10/91

### 3.5. Aplicación contra el resultado fiscal del ejercicio.

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

1.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título.

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

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

De acuerdo al artículo 11 del código fiscal de la federación, se establece que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales y estos deben coincidir con el año de calendario, pues cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

Ejemplo:

Supongamos que existe una pérdida fiscal del ejercicio anterior pendiente de amortizar por N\$ 300,000 y se va aplicar contra la utilidad fiscal del siguiente ejercicio.

Ingresos acumulables	N\$ 800,000
Menos:	
Deducciones autorizadas	<u>600,000</u>
Utilidad fiscal	200,000
Menos:	
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de amortizar	<u>200,000</u>
Resultado fiscal	N\$ 0

Partiendo de la base de que el impuesto sobre la renta se calcula sobre el resultado fiscal, este debe ser positivo, es decir, debe existir un remanente de utilidad fiscal después de aplicar la pérdida, en este caso, de los

N\$ 300,000 de la pérdida fiscal generada solamente se tomaron N\$ 200,000 que es el equivalente a la utilidad fiscal. El remanente de los N\$ 100,000 se podrá amortizar en los ejercicios siguientes debidamente actualizado.

### 3.6. Aplicación contra la utilidad fiscal de los pagos provisionales.

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

1.- Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso, con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 51 de esta ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 78 de esta ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, además del importe de la deducción inmediata a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los anticipos y rendimientos que en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

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

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

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

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 78 de la ley, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas



distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

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

3.- Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos mencionados en el punto dos de este ordenamiento, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en términos del penúltimo párrafo del artículo 126.

Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos millones de nuevos pesos, efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente, a excepción de aquellos que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del segundo párrafo de la fracción I del artículo 32-A del código fiscal de la federación. Cuando los contribuyentes antes señalados hubieran efectuado pagos provisionales trimestrales en los términos de este párrafo y obtengan en el ejercicio ingresos acumulables que asciendan del monto antes indicado, podrán estar a lo previsto en este párrafo en el ejercicio siguiente a aquél en el que excedan de dicha cantidad.

Tratándose del ejercicio de liquidación, los pagos provisionales se harán conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley.

Los ingresos nominales serán los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria y considerando los ingresos por intereses y la ganancia cambiaria, sin restarles el componente inflacionario.

Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en que ocurra la escisión, considerando el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente por el ejercicio de que se trate. Para tales efectos, la sociedad escidente y las escindidas, considerarán como pagos provisionales efectivamente enterados, el monto de dichos

pagos en la proporción en que se dividió el capital de la primera. El coeficiente a que se refiere este párrafo también se utilizará para los efectos del último párrafo del punto dos de este ordenamiento. En el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, las sociedades escindidas realizarán pagos provisionales en forma trimestral, únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la escisión.

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

Los contribuyente para determinar los pagos provisionales a que se refiere todo lo comentado anteriormente estarán a lo siguiente:

No se considerarán los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero que hayan sido objeto de retención por concepto de impuesto sobre la renta, así como los ingresos atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero que estén sujetos al pago del impuesto sobre la renta en el país donde se encuentren ubicados estos establecimientos.

Con el propósito de que los pagos provisionales mantenga relación con el impuesto definitivo a pagar, los contribuyentes podrán disminuir el monto de los pagos provisionales, cuando proceda, en los casos y cumpliendo con los requisitos que señale el reglamento de esta ley. En ningún caso se dejarán de causar recargos por las diferencias que en su caso resulten entre el monto que efectivamente se entere con el que se debió haber enterado de no tomar el beneficio que establece este ordenamiento.

Ejemplo:

Una empresa desea determinar el pago provisional del mes de marzo de 1994 y cuenta con la siguiente información:

- 1.- Coeficiente de utilidad determinado con datos de 1993 0.0645
- 2.- Ingresos nominales acumulados de enero a marzo de 1994 N\$ 3,720,000

3.- Pérdida fiscal de 1992 por N\$ 1,000,000

Solución:

Ingresos acumulables	N\$ 3,720,00
Por:	
Coeficiente de utilidad	<u>0.0645</u>
Utilidad fiscal del pago provisional	239,940
Menos:	
Aplicación de la pérdida fiscal de 1992	1,000,000
Impuesto a pagar	N\$ <u>0</u>

En este caso, a pesar de que existe coeficiente de utilidad, el pago provisional del impuesto sobre la renta es cero, pues hay una pérdida fiscal del ejercicio de 1992 que es superior a la utilidad fiscal del pago provisional.

### 3.7. Aplicación en la utilidad fiscal del ajuste a los pagos provisionales.

En realidad el ajuste a los pagos provisionales es una declaración anual, ya que en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio se ajustará el impuesto correspondiente a los pagos provisionales, conforme a lo siguiente:

a) De la totalidad de los ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo, se restará el monto de las deducciones autorizadas en este título, correspondiente a dicho periodo, así como, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales. Tratándose de la deducción de inversiones, de las reservas deducibles en los términos de la fracción IX del artículo 25 de la ley y de la previstas en los artículos 27 y 28 de la misma, se restará la parte proporcional que representen los meses comprendidos en el periodo por el que se realice el ajuste, respecto del total de meses del ejercicio de que se trate.

b) El ajuste en el impuesto, se determinará aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley, sobre el resultado que se obtenga conforme al inciso anterior. Al monto del ajuste en el impuesto se le restarán los pagos provisionales efectivamente enterados en los términos del artículo 12 de esta ley, correspondientes a los meses comprendidos en el periodo del ajuste.

La diferencia que resulte a cargo por el ajuste se enterará con el pago provisional correspondiente al mes en que el mismo se efectúe. Los contribuyentes que efectúen sus pagos provisionales en forma trimestral enterarán dicha diferencia conjuntamente con el pago provisional que realicen con posterioridad a dicho ajuste. La diferencia señalada en este párrafo no será acreditable contra los pagos provisionales a que se refiere el artículo 12 citado.

Cuando el monto del ajuste en el impuesto sea menor que el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados que correspondan al periodo de dicho ajuste, la diferencia que resulte a favor del contribuyente se podrá acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectúen posteriormente, siempre que se cumplan los requisitos que señala el reglamento. Contra el impuesto determinado conforme al artículo 10 de esta ley, sólo serán acreditables los pagos provisionales y la diferencia en el ajuste, efectivamente enterados.

Con el fin de ilustrar la repercusión que tienen las pérdidas fiscales en el caso del ajuste a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, se ha preparado el siguiente ejemplo:

Ingresos acumulables del periodo	N\$	300,000
Menos:		
Deducciones autorizadas		<u>280,000</u>
Utilidad fiscal para el ajuste		20,000
Menos:		
Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores		<u>30,000</u>
Base del impuesto	N\$	<u>0</u>

Como se podrá apreciar en el ejemplo antes descrito, a pesar de que existe utilidad fiscal para el ajuste a los pagos provisionales, no existe base de impuesto, ya que la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar es superior a dicha utilidad.

### 3.8. Aplicación en el caso de fusión de sociedades.

La fusión de sociedades es la concentración de bienes, derechos y obligaciones de dos o más sociedades en una sola sociedad, ya sea nueva o preexistente, denominada fusionante, que extingue a las demás sociedades que participan en ella denominadas fusionadas.

Como derivado de esta definición, podemos decir que existen dos tipos de fusión:

a) Fusión por incorporación. En este tipo de fusión, una de las sociedades incorpora a las demás desapareciendo estas últimas.

b) Fusión por integración. En este tipo de fusión, desaparecen todas las sociedades integrándose una nueva.

No se disminuirá la pérdida fiscal o parte de ella, que provenga de fusión o liquidación de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Es importante mencionar que el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión, sin embargo el artículo 57 de la ley establece que, en el caso de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

La sociedad fusionante que se encuentre en este caso deberá llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, estos deberán aplicarse en la parte proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.

Ejemplo:

Supongamos que la empresa Incorporación, s.a. de c.v. dedicada a la compra-venta de refacciones para autos será fusionada el 31 de diciembre de 1992 con la empresa denominada Integración, s.a. de c.v. cuyo giro es la compra-venta de lámparas, a partir de 1993 la empresa fusionante (Integración, s.a. de c.v. realizará ambas actividades, pero además esta última empresa tiene una

pérdida fiscal que sufrió en 1992 por N\$ 130,000 y cuenta con los siguiente información:

Datos de 1993 de la sociedad fusionante:

Ingresos	N\$	Refacciones	Lámparas	Total
Ventas		250,000	215,000	465,000
Otros		81,000	67,000	148,000
Total		331,000	282,000	613,000
Deducciones:				
Compras		170,000	160,000	330,000
Gastos		69,000	52,000	121,000
Gastos no identificables		7,527	6,473	14,000
Total		246,527	218,473	465,000

Solución:

1.- Determinación proporcional de los gastos no identificables.

$$\frac{\text{Gastos no identificables } 14,000}{\text{Ingresos totales } 465,000} = 0.0302$$

2.- Determinación de los gastos no identificables por el giro de compra-venta de refacciones.

Ingresos de dicha actividad	N\$ 250,000
Por:	
Factor determinado	0.0302
Total	N\$ 7,527

3.- Determinación de los gastos no identificables por el giro de compra-venta de lámparas.

Ingresos de dicha actividad	N\$ 215,000
Por:	
Factor	0.0302
Total	N\$ 6,473

4.- Actualización de la pérdida ocurrida en 1992.

$$F.A = \frac{\text{I.N.P.C. diciembre de 1992 } 33,393.9000}{\text{I.N.P.C. julio de 1992 } 31,944.5000} = 1.0453$$

Pérdida de la fusionante	N\$ 130,000
Por:	

Factor de actualización		<u>1.0453</u>
Pérdida fiscal actualizada	N\$	135,889
5.- Determinación de la utilidad fiscal del giro correspondiente a las lámparas.		
Ingresos acumulables	N\$	282,000
Menos:		
Deducciones autorizadas		<u>218,473</u>
Total		63,527
6.- Determinación del resultado fiscal de ambas actividades.		
Ingresos acumulables	N\$	613,000
Menos:		
Deducciones autorizadas		<u>465,000</u>
Utilidad fiscal		148,000
Menos:		
Pérdida fiscal de 1992		<u>63,537</u>
Base de impuesto	N\$	84,473

Como se puede apreciar la pérdida fiscal de la empresa denominada Integración, s.a. de c.v. (Fusionante), alcanza un importe actualizado de N\$ 135,889, de los cuales solamente se aplicaron N\$ 63,527 que son los que corresponden a la utilidad generada por el giro de compra-venta de lámparas, el remanente podrá ser amortizado de las siguientes utilidades que deriven de la misma actividad.



### 3.9 Aplicación en el caso de escisión de sociedades.

De acuerdo al código fiscal de la federación, se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se de denomina escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas.

La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga, o
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera.

En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión.

Ejemplo:

Supongamos que la empresa denominada La parcial, s.a. de c.v. se escinde el 1 de enero de 1993 y antes de la escisión tenía los giros de compra-venta de computadoras y el mantenimiento y servicios a las mismas.

Datos:

1.- Su estado financiero al 31 de diciembre de 1992 es:

Activo	N\$ 300,000
Pasivo	125,000
Capital	175,000

2.- La sociedad está integrada con los siguientes socios:

Socio A	60%
Socio B	40%

3.- La empresa tiene una pérdida fiscal de N\$ 20,000 que corresponden al ejercicio de 1992

Supongamos que la empresa denominada La parcial, s.a. de c.v. se escinde con otra sociedad denominada La ayuda ,

s.a. de c.v. esta última empresa se dedicará al mantenimiento y servicio de computadoras y la escidente (La parcial, s.a. de c.v.) se dedicará exclusivamente a la compraventa de las mismas.

La estructura de las sociedades después de la escisión queda como sigue:

La parcial, s.a. de c.v.

Socio A 60%

Socio B 40%

El estado de posición financiera queda de la siguiente forma:

Activo N\$ 150,000

Pasivo 62,500

Capital 87,500

La ayuda, s.a. de c.v.

Socio A 60%

Socio B 40%

Estado de posición financiera:

Activo N\$ 150,000

Pasivo 62,500

Capital 87,500

Solución:

a) Determinación de la proporción en que se dividen la pérdida fiscal.

La parcial, s.a. de c.v. 50% N\$ 87,500

La ayuda, s.a. de c.v. 50% 87,500

b) Forma en que se dividen la pérdida fiscal.

La parcial, s.a. de c.v. N\$ 10,000

La ayuda, s.a. de c.v. 10,000

Total N\$ 20,000

Como se puede apreciar, la pérdida fiscal de N\$ 20,000 se dividió entre las sociedades escidente y la escindida en la proporción en que se dividieron el capital social, la cual puede amortizarse con los mismo límites, derechos y condiciones ya comentados en puntos anteriores.

## CAPITULO 4. REPERCUSION.

### 4.1. En la determinación del coeficiente de utilidad para pagos provisionales.

De conformidad con el artículo 12 de la ley del impuesto sobre la renta, para calcular los pagos provisionales se debe partir de la determinación del coeficiente de utilidad, que se calcula conforme al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haber presentado declaración y para dichos fines se adicionará a la utilidad fiscal o reducirá a la pérdida fiscal del ejercicio el importe de la deducción inmediata señalada por el artículo 51 ya comentado anteriormente y de dividir ese resultado entre los ingresos nominales del ejercicio al que corresponda.

Si se analizan las líneas anteriores nos daremos cuenta que, como su nombre lo indica, el coeficiente de utilidad debe determinarse partiendo de una utilidad fiscal, pero que sucede cuando se determina en el ejercicio una pérdida, pues bien; mencionado artículo establece que en dicho caso puede existir la posibilidad de determinar dicho coeficiente y es en este punto donde debemos considerar dos situaciones que se muestran a continuación:

1.- Supongamos que para determinar el coeficiente de utilidad para 1994, se tiene la siguiente información:

Ingresos	N\$	100,000
Deducciones		110,000
Dentro de esas reducciones una deducción inmediata por		15,000
Ingresos nominales		80,000

Solución:

a) determinación del resultado fiscal.

Ingresos	N\$	100,000
Menos:		
Deducciones		110,000
Pérdida fiscal	N\$	(10,000)

b) Determinación del coeficiente de utilidad.

$$\text{Coeficiente de utilidad} = \frac{\text{Pérdida fiscal} - \text{Deducción inmediata}}{\text{Ingresos nominales}}$$

Sustituyendo valores tenemos que:

$$C.U = \frac{(10.000) - 15.000}{80.000} = \frac{5.000}{80.000} = 0.0625$$

Como se podrá observar, lo que pretenden las autoridades hacendarias es eliminar la deducción inmediata de las inversiones por considerarse una deducción extraordinaria y convertirla de esa manera en una utilidad.

2.- Supongamos ahora que tenemos para 1994 la siguiente información:

Ingresos	N\$ 100,000
Deducciones	105,000
Dentro de ese reducciones una deducción anticipada	3,000
Ingresos nominales	85,000

Solución:

a) Determinar el resultado fiscal.

Ingresos	N\$ 100,000
Menos:	
Deducciones	105,000
Pérdida fiscal	N\$ (5,000)

b) Determinar el coeficiente de utilidad.

$$C.U = \frac{(5.000) - 3.000}{85.000} \frac{(2.000)}{85.000} = 0$$

En este último caso no es posible determinar el coeficiente de utilidad, ya que el importe de la deducción inmediata es obsorvida por la pérdida fiscal, haciendo imposible la conversión de ese resultado a una posible utilidad fiscal.

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

#### 4.2. En la cuenta de utilidad fiscal neta.

Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de esta ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

El saldo de la cuenta antes prevista, que tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se distribuyan o perciban los dividendos o utilidades.

Se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, el impuesto sobre la renta a su cargo, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la ley citada, de cada uno de los ejercicios.

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la modificación deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la modificación sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar en la misma declaración el

impuesto a la tasa del artículo 10 sobre el importe en que la modificación referida exceda al saldo de dicha cuenta.

El importe de la modificación se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta únicamente podrá transmitirse a otra sociedad mediante fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión.

Podemos decir finalmente, que la utilidad neta es la parte de la utilidad distribuible neta a favor de los accionista, que por haber causado impuesto sobre la renta, las empresas quedan libres de gravamen al distribuirlos

Después de comentado la anterior, cabe preguntarse cómo deben determinar dicha cuenta los contribuyentes de este título cuando existen pérdidas fiscales, con este fin se ha preparado el siguiente ejemplo:

Suponiendo que la empresa Noufin, s.a. de c.v. desea determinar la cuenta de utilidad fiscal neta y tiene la siguiente información:

En 1990 obtuvo una pérdida fiscal de	N\$ 900
En 1991 obtuvo una utilidad fiscal de	200
En 1992 obtuvo una utilidad fiscal de	400
En 1993 obtuvo una utilidad fiscal de	300

Solución:

Resultado fiscal	1990	1991	1992	1993
Utilidad (Pérdida)	N\$ (900)	200	400	300
Pérdida amortizable		(200)	(400)	(300)
Resultado fiscal		0	0	0
Utilidad fiscal neta		0	0	0

Como se puede apreciar, la pérdida fiscal se está aplicando a la utilidad correspondiente al año de 1991, 1992 y 1993, obteniendo un resultado fiscal de N\$ 0 en cada ejercicio, por lo que se puede decir que independientemente de que se haya obtenido utilidad fiscal en esos años, no existe la posibilidad de pagar dividendos o utilidades exentos, ya que no existe saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta.

#### 4.3. En la renta gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Es difícil pensar el hecho de que si una empresa obtiene en un ejercicio pérdida fiscal, tenga la obligación de calcular e incluso pagar la participación a los trabajadores en las utilidades, sin embargo, tal situación no puede ser posible siempre, ya que en mencionado caso y de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la ley, no se deben considerar los efectos inflacionarios para calcular dicha participación, situación que sí se da para calcular el resultado fiscal del impuesto sobre la renta y ello puede dar pausa para determinar renta gravable a favor de los trabajadores.

#### Ejemplo:

Consideremos que la empresa denominada Siutil, s.a. de c.v., desea determinar la participación de los trabajadores en la utilidad de la empresa y cuenta con la siguiente información:

#### 1.- Resultado fiscal de 1993:

Ingresos acumulables:	
Ventas	N\$ 2,630,000
Ganancia inflacionaria	100,000
Intereses acumulables	80,000
Utilidad en venta de activo fijo de un terreno	<u>23,194</u>
Total	N\$ 2,833,194

Nota. El terreno se vendió en julio de 1993 en N\$ 41,600 y fue adquirido en junio de 1990 teniendo un costo de N\$ 12,000.

Deducciones autorizadas:	
Compras	N\$ 1,470,000
Obra de mano	200,000
Gastos	269,000
Depreciación	331,000
Deducción inmediata	400,000
Pérdida inflacionaria	150,000
Intereses deducibles	<u>180,000</u>
Total	3,000,000
Pérdida fiscal	N\$ (166,806)

2.- Análisis de gastos:	
Depreciación	N\$ 139,000
Intereses	50,000
Otros deducibles	80,000
	<hr/>
Total	N\$ 269,000

3.- Otros ingresos:	
Intereses a favor	N\$ 120,000

Solución:

Determinación de la renta gravable par 1994.

Ingresos acumulables	N\$ 2,833,194
Menos:	
Ganancia inflacionaria	(100,000)
Intereses acumulables	( 80,000)
	<hr/>
	2,653,194

Mas:	
Intereses nominales	120,000
Ingresos no acumulables en la venta del activo	16,806
	<hr/>
	2,790,000

Deducciones autorizadas	3,000,000
Menos:	
Depreciación fiscal	(331,000)
Pérdida inflacionaria	(150,000)
Intereses deducibles	(180,000)
	<hr/>
	2,339,000

Mas:	
Depreciación histórica	139,000
Intereses	50,000
Costo histórico de activo fijo vendido	12,000
	<hr/>
	2,540,000

Renta gravable	N\$ <u>250,000</u>
----------------	--------------------

Con este caso práctico se demuestra que independientemente de que se tenga pérdida fiscal en el ejercicio, existe la obligación de calcular e incluso pagar dicha participación a los trabajadores.



#### 4.4. Multa y pena de prisión.

De acuerdo al artículo 76 del código fiscal de la federación, se establece que cuando en la comisión de una o varias infracciones se origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicará, tratándose de pérdidas fiscales multa del 30% entre la diferencia de la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

Ejemplo:

Pérdida declarada	N\$ 50,000
Pérdida real	30,000
	-----
Exceso	20,000
Multa	30%
Importe a pagar	N\$ 6,000

Por otro lado el artículo 111 del mencionado código, establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien determine pérdidas con falsedad.

#### 4.5. En el dictamen de estados financieros para fines fiscales.

Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, deben incluir dentro de los mismos, la determinación por ejercicio de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la utilidad fiscal, así como de su aplicación al ejercicio fiscal objeto de dictamen, todo lo anterior se establece en el artículo 51 de la ley en su fracción III, inciso c) punto cuatro del reglamento del código fiscal de la federación.

Las personas morales que se encuentran el alguno de los supuestos siguientes, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del código fiscal de la federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

1.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco millones ochocientos cincuenta mil nuevos pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a once millones setecientos mil nuevos pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecidas en este ordenamiento.

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la ley del impuesto sobre la renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

2.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la secretaría de hacienda y crédito público.

3.- Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.

4.- Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la ley de entidades paraestatales.

## C O N C L U S I O N E S

1.- Como consecuencia de una pérdida fiscal, no significa que no se tenga que calcular e incluso pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

2.- Aunque el coeficiente de utilidad debiera determinarse de una utilidad fiscal, es posible determinarlo partiendo de una pérdida fiscal.

3.- Es importante entender lo que significa el término pérdida fiscal disminuable, ya que en contabilidad ese concepto se determina bajo diferentes lineamientos.

4.- En la práctica es recomendable que el contribuyente que sufra una pérdida fiscal, la disminuya inmediatamente en el ejercicio siguiente, pues corre el riesgo de perder el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

5.- La limitante de poder presentar más de dos declaraciones complementarias, no opera cuando se disminuya la pérdida fiscal determinada en la declaración del ejercicio de que se trate.

6.- Es beneficioso el procedimiento de amortizar pérdidas hasta en 10 años, pero no será hasta 1997 cuando veremos estos frutos como consecuencia de las reformas de 1991.

7.- La única pérdida contable reconocida ante terceras personas y entre las agrupaciones de profesionistas contables, es la determinada en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados, la cual incluirá la actualización de cifras, de acuerdo al boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

8.-La política hacendaria de los últimos años ha incrementado los niveles de incertidumbre y complejidad en cuanto a la correcta aplicación de las leyes fiscales, obstaculizando de esa manera el adecuado cumplimiento y correcta aplicación de las disposiciones fiscales, por lo que profesores, estudiantes, empresarios, contribuyente y profesionales, tenemos la obligación de continuar con una disciplina de estudio y actualización constantes.

## B I B L I O G R A F I A .

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2a. Edición, Trillas.
- 2.- Ley General de Sociedades Mercantiles, Trillas.
- 3.- Prontuario tributario, compendio de código, leyes fiscales y reglamentos, 8 Edición, Taxxx, 1994.
- 4.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Instituto de Capacitación Fiscal, Taller de Capacitación Fiscal, 1987.
- 5.- Luna, Maldonado y Zaragoza Piña, La fusión como una estrategia ante el tratado de libre comercio, Tesis que para obtener el título de Licenciado en Contaduría, Unam, 1993.
- 6.- Manuel Trueba, Aspectos fiscales de la fusión de sociedades, 1a. Edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1993.
- 7.- Chevez y Alonso Cardoso, Enajenación de bienes y ganancia por escisión de sociedades, 1a. Edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1993.
- 8.- Vázquez Orozco, Jaime, La reexpresión de estados financieros y el boletín B-10, 10a. Edición, México, Ediciones fiscales Isef, s.a., 1989.