

145



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

ESTUDIO FISCAL INTEGRAL. "TRATAMIENTO
FISCAL DE LA DEDUCCION DE INVERSIONES
PARA EFECTOS DEL ISR EN PERSONAS
MORALES DE REGIMEN GENERAL"

TRABAJO DE SEMINARIO
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
LETICIA MENDOZA JIMENEZ

282656

ASESOR L.C. BENITO RIVERA RODRIGUEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

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



SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
PRESENTE

ATN Q' Ma del Carmen García Mijare
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 51 del Reglamento de Exámenes Profesionales de la FES-Cuautitlán, nc permitimos comunicar a usted que revisamos el Trabajo de Seminario:

Estudio Fiseal Integral

"Tratamiento Fiscal de la Deducción de Inversiones para efectos del
ISR en Personas Morales de Régimen General"

que presenta la pasante: Leticia Mendoza Jiménez
con número de cuenta 09141379-2 para obtener el título de
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en EXÁMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VISTO BUENO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx a 18 de Agosto de 2000

MODULO	PROFESOR	FIRMA
<u>I</u>	<u>L.C. Pedro Orbe Solis</u>	<u>[Firma]</u>
<u>III</u>	<u>C.P. Rafael Delgado Colón</u>	<u>[Firma]</u>
<u>IV</u>	<u>L.C. Benito Rivera Rodríguez</u>	<u>[Firma]</u>

Gracias a Dios por haberme,
brindado la oportunidad de
llegar a este momento y
realizar una meta más en mi vida.

A mi padre: Por haberme educado, brindando su cariño
y enseñado a valorar la vida, dejando un bello recuerdo
en mi mente. Descanse en paz.

A mi madre: Por haberme apoyado en todo momento y
brindarme su confianza, comprensión y cariño.

Gracias a ellos se logro este trabajo que también es de ustedes.

A mis hermanos Cesar y Edmundo:
por haberme apoyado y estar conmigo
en todos y los momentos buenos y malos.

A mi asesor L.C. Benito Ribera,
que por su confianza y paciencia se logro este trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México.
Por recibirme en su casa durante tanto tiempo,
para llegar a terminar una carrera.

Y a todos mis familiares y amigos,
porque de alguna u otra manera
me apoyaron y confiaron en mi.

Leticia Mendoza Jiménez

ABREVIATURAS UTILIZADAS

LISR Ley del Impuesto Sobre la Renta

ISR Impuesto Sobre la Renta

LIA Ley del Impuesto al Activo

IA Impuesto al Activo

IVA Impuesto al Valor Agregado

MOI Monto Original de la Inversión

PTU Participación de los Trabajadores en las Utilidades

**TRATAMIENTO FISCAL DE LA
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES PARA
EFECTOS DEL ISR EN PERSONAS
MORALES DE RÉGIMEN GENERAL.**

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVO	3
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
HIPÓTESIS	3
CAPÍTULO 1 CONCEPTOS GENERALES	
1.1 Concepto de inversión.	5
1.2 Aspecto contable.	5
1.2.1 Método de depreciación.	6
1.2.2 Control interno de inversiones.	13
1.3 Aspecto fiscal.	14
1.3.1 Activos fijos.	15
1.3.2 Gastos y cargos diferidos.	15
1.3.3 Erogaciones realizadas en períodos preoperativos.	17
CAPÍTULO 2 DEDUCCIÓN DE INVERSIONES PARA EFECTOS DEL ISR	
2.1 Monto original de la inversión.	19
2.2 Porcentajes autorizados de deducción.	22
2.2.1 Porcientos para gastos y cargos diferidos.	22

2.2.2 Porcientos para activo fijo.	23
2.2.3 Porcientos para maquinaria y equipo.	27
2.3 Inicio de la deducción de inversiones.	29
2.3.1 Actualización de la deducción de inversiones.	31
2.4 Suspensión de la deducción de inversiones.	33
2.4.1 Enajenación de bienes de activo fijo.	34
2.4.2 Bienes de activo fijo que dejan de ser útiles.	37
2.5 Reglas para la deducción de inversiones.	38
2.5.1 Reparaciones y adaptaciones a las instalaciones.	38
2.5.2 Deducción de automóviles.	40
2.5.3 Inversiones en blindaje de automóviles.	48
2.5.4 Inversiones de casas, comedores, aviones y embarcaciones.	51
2.5.5 Bienes adquiridos por fusión o escisión.	53
2.5.6 Gastos en emisión de obligaciones.	55
2.5.7 Películas cinematográficas.	57
2.5.8 Mejoras a locales arrendados.	58
2.6 Pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.	59
2.7 Deducción en contratos de arrendamiento financiero.	62
2.8 Deducción de inversiones para PTU	65

CAPÍTULO 3 DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IA E IVA RELATIVAS A LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

3.1 Deducción de inversiones con respecto al Impuesto al Activo.	68
3.1.1 Determinación del promedio de activos fijos.	68
3.1.2 Promedio de activos fijos.	72
3.1.3 Opción para determinar el promedio de activos.	73

3.1.4	Determinación del saldo por deducir de inversiones a las que aplican porcentos menores.	74
3.2	Deducción de inversiones con respecto al IVA	74
3.2.1	Acreditamiento del IVA con respecto a las inversiones.	74
3.2.2	Acreditamiento de IVA por enajenación de inversiones usadas.	76
3.2.3	Acreditamiento de IVA por pérdida de bienes.	78
3.2.4	Pago de IVA en contrato de arrendamiento financiero.	79
CAPITULO 4 CASO PRÁCTICO.		80
CONCLUSIONES		86
BIBLIOGRAFÍA		87

INTRODUCCIÓN

Con el transcurso del tiempo las leyes, del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo e Impuesto al Valor Agregado, han sido modificadas constantemente, con reformas fiscales y resoluciones misceláneas, en donde estas últimas nos dan la opción para su aplicación. Sin embargo, es de notarse que dichas modificaciones van acompañadas de la falta de claridad en su redacción, dificultando la correcta aplicación y cumplimiento.

Este trabajo habla de la deducción de inversiones desde el fundamento legal y modificaciones que surgieron a partir del año 2000, y la relación que tiene este tema con las leyes antes mencionadas se explica la correcta aplicación de las depreciaciones en diferentes casos en materia fiscal.

En el capítulo primero, se hace mención de los conceptos principales sobre el tema que se va a tratar, ya que es importante que queden claros en un principio para mayor comprensión sobre los textos donde se emplean estos términos.

El segundo capítulo, es la parte principal del tema, allí se mencionarán los fundamentos legales de la deducción de inversiones de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como, porcentajes para su depreciación, actualización de bienes, suspensión de la deducción de inversiones, reglas para su deducción, pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor y la deducción en contratos de arrendamiento, complementado la teoría con ejemplos prácticos sobre las diferentes situaciones en las que puede presentar la deducción de un activo fijo

El capítulo tercero trata sobre la relación que tiene la deducción de inversiones, con la Ley del Impuesto al Activo en su determinación promedio de activos fijos y como afecta en el pago de este impuesto, y la Ley del Impuesto al Valor Agregado en lo que respecta al acreditamiento del IVA.

Finalmente se realiza un caso práctico sobre el tema, en diferentes situaciones de la deducción de inversiones, realizando las depreciaciones y actualizaciones de los bienes, para determinar el efecto en el pago del Impuesto al Activo.

OBJETIVO

El objetivo del presente trabajo es aplicar en forma teórica y práctica la deducción de inversiones desde el punto de vista fiscal, con respecto a las personas morales de régimen general de Ley, en diversos casos específicos desde la depreciación y actualización de los bienes, recurriendo a ejemplos sencillos para mayor comprensión del tema.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El tema del tratamiento fiscal de la deducción de inversiones para personas morales, presentan que de acuerdo a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene algunas opciones para la depreciación, que cuyo impacto fiscal se debe evaluar para tomar una decisión que permita un beneficio para la persona moral.

HIPÓTESIS

Si el contribuyente determina correctamente el monto de la deducción de inversiones en un ejercicio fiscal, podrá evaluar el impacto en el Impuesto Sobre la Renta y ejercer algunas de sus opciones previstas, minimizando el pago de dicho impuesto.

CONCEPTOS GENERALES

1.1 CONCEPTO DE INVERSIÓN

“Inversión es la erogación de la que se espera obtener un beneficio económico directamente vinculado la adquisición de activos fijos o bienes de capital, es el efecto de emplear un caudal en aplicaciones productivas.”¹

1.2 ASPECTO CONTABLE.

De acuerdo al aspecto contable el concepto de inversión se encuentra contenido en el Boletín C-6 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que se transcribe a continuación:

“Este boletín establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a los inmuebles, maquinaria y equipo, (también conocidos como activo fijo) de las empresas comerciales e industriales y no incluye el de industrias extractivas, empresas de servicios públicos, agrícolas, ganaderas y pesqueras ni el de las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares.

¹ Diccionario de contabilidad autor Eduardo M. Franco Díaz

Definición

Inmuebles, maquinaria y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto:

- a) El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.*
- b) La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.*
- c) La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.”*

1.2.1 Métodos de depreciación.

Empezaremos definiendo la palabra depreciación, ya que tiene varios significados, el uso más frecuente, es la paulatina expiración del costo de activos fijos tangibles de cierta duración a través de su servicio.

“La depreciación es la parte de servicio que se obtiene de un activo o de un grupo de activos de vida limitada y que, conforme se usan dichos bienes, éstos se consumen por las causas siguientes:

- 1. Dicho consumo puede ser lento o rápido por las causas ya previstas desde que se hizo su adquisición.*
- 2. Que desaparezcan totalmente los bienes, por incendios, inundaciones o por alguna causa inesperada.*

3. *Que su uso resulte antieconómico, es decir, que los servicios que preste dicho activo se comparen con otros servicios parecidos o similares que puedan fácilmente recibirse por otros medios.*
4. *Que el producto o servicio que proporciona dicho activo requieran cambios que vayan de acuerdo con la demanda, pues los que actualmente preste pueden resultar inoperantes”.*

Los factores que influyen en la depreciación, pueden originarse por:

- a) **Obsolescencia.** Es el factor tecnológico vinculado con la falta de modernidad. El avance de la tecnología con frecuencia abrevia la vida útil de un bien mucho antes de que este termine su vida física.
- b) **Deterioro físico.** Es el resultado de su uso en el curso normal de las operaciones, el cual suele alargarse con el mantenimiento preventivo adecuado, pero tarde o temprano este bien sufrirá un desgaste, y será necesaria su reposición.
- c) **Falta de adecuación.** El crecimiento de las empresas suele hacer que algunas partidas de maquinaria y mobiliario, resulten inadecuadas en cuanto a su capacidad de servicio.

Estos son algunos de los factores más importantes a considerarse en el concepto de depreciación de un activo.

La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación. Esta distribución

puede hacerse conforme a dos criterios generales uno basado en tiempo y otro en unidades producidas. Dentro de cada uno de estos criterios, existen varios métodos de depreciación alternativos y debe optarse por el que se considere más adecuado, según las necesidades de la empresa, y características del bien.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos.

A continuación se explica brevemente algunos de los métodos más frecuentes para calcular la depreciación, que para la aplicación de éstos se debe considerarse la naturaleza de la empresa y el uso que se le dé al activo del que se trate.

Método de línea recta. Este método tiene mucha aceptación en empresas comerciales por ser el más simple de los sistemas que existen para calcular la depreciación. Dicho método asigna el valor de depreciación a gastos en cada período, pero deben tenerse en cuenta algunos factores como; costo de adquisición, valor de desecho o de rescate y vida probable o tiempo de uso.

Este método permite distribuir la vida útil de un activo, después de descontar su valor de rescate de desecho en importes iguales, al costo de adquisición del activo y dividirlo entre el tiempo estimado o vida útil, y de esta manera se obtendrá la depreciación. El valor residual o de rescate, es el importe que la empresa espera recibir al retirar el activo, al final de la vida del mismo. Es ideal aplicarlo a activos que prestan servicios constantes y uniformes a las empresas.

La fórmula que debe emplearse para el método de línea recta es la siguiente:

$$D = \frac{C - R}{N}$$

En la cual C = Costo de adquisición
 R = Valor de rescate de desecho
 N = Tiempo estimado o vida útil
 D = Depreciación anual

Ejemplo. La “Fabrica de dulces, S.A.” tiene una maquinaria cuyo costo es de \$ 190,000.00. Se considera un valor de rescate de \$ 10,000.00 y una vida probable de 8 años. Determinése la depreciación que corresponde a un ejercicio.

$$\frac{\$ 190,000.00 - \$ 10,000.00}{8 \text{ años}} = 22,500.00$$

Método de unidades de producción. En algunas clases de negocios por razón natural de la actividad a que se dediquen, el método de depreciación que apliquen tiene que ser el más adecuado al uso de sus activos, ya que varía de un período contable a otro. Este método es utilizado cuando la vida de un activo puede ser calculada en cifras de producción o de uso, esta estimación se obtiene de restar al costo de la unidad el valor de rescate del bien y dividiendo el resultado entre el número de unidades de producción o uso (artículos, kilómetros, horas o número de veces que se utiliza), arrojando el factor de depreciación que se debe de utilizar, y lo multiplicaremos por la producción anual o servicio esperado por el bien, y conoceremos su depreciación. La

depreciación por el citado método, se calcula de la siguiente manera, donde C es costo de la unidad, N es la vida del activo expresado en unidades.

$$D = \frac{C - R}{N}$$

Ejemplo. Se adquiere un jet ejecutivo en \$ 4'000,000, que tiene un valor residual de \$ 1'500,000 y una vida servicio estimada en 10000 horas de vuelo

$$\frac{4'000,000 - 1'500,000}{10000 \text{ horas}} = \$ 250 \text{ por hora}$$

Si suponemos que el avión se utilizó 500 horas en el año, la depreciación sería de \$ 250 x 500 horas = \$ 125,000 de depreciación anual.

Método de depreciación acelerada. A medida que se usan los activos éstos envejecen y su rendimiento es cada vez menor, y los gastos de mantenimiento son más frecuentes y de mayor erogación, por esta razón algunas empresas estiman que la depreciación del activo fijo sea mayor en sus primeros años de vida, pues sus gastos de mantenimiento o de conservación serán menores que cuando el activo le queda poco tiempo de uso. Precisamente en sus últimos años aumentan las reparaciones y, al haber poca depreciación, se establece una compensación en esta clase de gastos.

Existe una manera fácil de calcular la depreciación por este procedimiento: el de porcentaje constante, que se aplica al valor actual en libros y se obtiene mediante la fórmula siguiente:

$$2 \frac{1}{\text{Vida probable}}$$

Ejemplo. Se compra una cámara de televisión en \$ 5,000.00, este activo tiene una vida estimada de 5 años y el valor residual estimado es de \$ 500.00

$$2 (1/5) = 0.40$$

Año	Depreciación del año	Depreciación acumulada	Valor en libros
			\$ 5,000
1	\$ 2,000 = (5,000 x 0.40)	\$ 2,000	3,000
2	1,200 = (3,000 x 0.40)	\$ 3,200	1,800
3	720 = (1,800 x 0.40)	\$ 3,920	1,080
4	432 = (1,080 x 0.40)	\$ 4,352	648
5	148 = (648 - 500)	\$ 4,500	500

Cabe observar que al final de la vida útil del bien no se debe disminuir su valor en libros por debajo del valor residual, en este caso debe redondearse la depreciación que reduzca el costo vigente del valor residual.

Método de sumar los dígitos del año. Este método al igual que el anterior, lo aplican las empresas, pues opinan que es uno de los más equitativos para los activos fijos de larga duración. Este da lugar a depreciaciones mayores en los primeros años de uso del activo, Según este método se aplica una tasa de depreciación cada vez menor, a una base de depreciación constante (el costo menos el valor residual), la tasa en realidad es una fracción, que se deriva colocando en el numerador los años remanentes de la vida de servicio y el denominador equivale a la suma de años de servicio.

El procedimiento de sumar los dígitos del año se aplicara de la siguiente manera: supóngase que una maquinaria tiene un costo de \$14,000.00 con una vida útil estimada de 7 años y un valor de rescate de \$2,000.00; la suma de los dígitos de la vida del activo es: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28$

Los cargos por depreciación anual se determinan de la siguiente manera:

Años	Calculo de la depreciación anual	Gtos de depreciación anual
1	7/28 de \$ 12,000.00	\$ 3,000.00
2	6/28 de 12,000.00	2,571.43
3	5/28 de 12,000.00	2,142.85
4	4/28 de 12,000.00	1,714.27
5	3/28 de 12,000.00	1,285.71
6	2/28 de 12,000.00	857.14
7	1/28 de 12,000.00	428.60
		\$ 12,000.00

Como se podrá observar para efectos contables se utilizan varios métodos de depreciación, dependiendo del giro de la empresa y el producto o servicio que preste la misma, cada empresa decidirá cual método de depreciación utilizar, el cual le convenga y sea adecuado para los bienes que utilice, también existe la depreciación fiscal que se encuentra regulada por la LISR, que es diferente a la depreciación contable en varios aspectos, en donde es el tema básico de este trabajo que más adelante se expondrán casos en diferentes situaciones.

1.2.2 Control interno de inversiones

El estudio y la evaluación del control interno se efectúan con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere:

“El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.”²

Aspectos que deben considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los inmueble, maquinaria y equipo:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
- b) Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos.
- c) Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro.
- d) Existencia de procedimiento para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos.
- e) Existencia de archivos de documentación.
- f) Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones.
- g) Revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente aquellas que hayan sido terminadas.

² Normas y Procedimientos de Auditoría IMCP

- h) Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores o constructores.
- i) Comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados.
- j) Información oportuna al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja.
- k) Registro de activos en cuentas que presentan grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación.
- l) Existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes, conocer su valor en libros, etc.
- m) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- n) Información sistematizada sobre cifras actualizadas.
- o) Adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento.

1.3 ASPECTO FISCAL.

En materia fiscal, de acuerdo con el artículo 42 de la LISR, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

A continuación se da el concepto de las inversiones mencionadas.

1.3.1 Activos fijos.

La LISR en su artículo 42 segundo párrafo, define inversiones de bienes de activo fijo para efectos fiscales:

“Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.”

1.3.2 Gastos diferidos y cargos diferidos.

Estos conceptos efectúan algunas modificaciones en las reformas fiscales del año 2000 con relación a los gastos y cargos diferidos, continuando con el artículo 42, párrafo tercero y cuarto menciona el concepto de gastos y cargos diferidos.

“Gastos diferidos: son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de una persona moral.”

Este concepto hasta 1999 el párrafo anterior queda exactamente igual, a partir del año 2000 se agrega:

“También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado”.

Conforme a este nuevo precepto surge la fracción IV del artículo 43 de la LISR sobre el porcentaje autorizado para la deducción de este gasto, que se verá más adelante. De igual manera hay una modificación en los cargos diferidos.

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

Tal vez no quede clara la adición que se dio a estos conceptos, entendemos por concesiones cuando otorgan a sus propietarios el derecho de fabricar o vender, por un período determinado ciertos productos o prestaciones de algún servicio específico. Según comentarios a la reforma fiscal del año 2000 estas modificaciones surgen porque la LISR no expresa como deducir las erogaciones sobre la adquisición de títulos de concesión, también se podría anexar que cuando un gobierno desea explotar bienes de dominio público o prestar un servicio público, requiere de una concesión o autorización del Estado, para esto, el contribuyente la solicita y para obtenerla no paga contraprestación alguna, el Estado solo interviene para conocer si el interesado está capacitado técnica, financiera y económicamente para explotar el bien o para prestar un servicio público descado.

1.3.3 Erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

En el mencionado artículo párrafo quinto señala lo siguiente:

“Erogaciones realizadas en períodos preoperativos, son aquellas que tiene por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse”.

De los conceptos que se mencionan en el párrafo anterior, se interpreta que la etapa preoperativa no sólo se aplica a empresas de nueva creación, sino también aquellas que se encuentren en marcha, pero que adoptan un nuevo giro o un ramo de actividad diferente, o que elabore o distribuya un nuevo producto. El término del período en etapa preoperativa concluye cuando la empresa enajene sus productos o preste sus servicios, en forma comercial. Esto último cuando el producto o servicio se vende o se ofrece en forma constante en una calidad aceptada por los clientes, y no para fines experimentales.

CAPÍTULO 2

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES PARA EFECTOS DEL ISR.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES PARA EFECTOS DE ISR

2.1 MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN (MOI)

Conforme al segundo párrafo del artículo 41 de la LISR el monto original de la inversión (MOI) se comprende de la siguiente manera:

1. Precio del bien
2. Impuestos pagados con motivo de la adquisición e importación del bien a excepción del IVA.
3. Erogaciones por conceptos de: derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos de transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

En ningún caso, el IVA formará parte del MOI, ya que el IVA pagado al proveedor con motivo de la adquisición, no permite la integración al monto original, sobre todo cuando el adquirente tenga el derecho de acreditar dicho impuesto, contra el que tenga obligación de pagar a las autoridades fiscales.

Deducción de inversión.

La palabra deducción significa disminuir el precio de un bien, esto es similar a la depreciación, en el cual ya se comentaron algunos términos, ambas palabras tienen acepciones iguales y como la LISR no expresa la palabra depreciación, sino deducción en los capítulos que a continuación se tratara, se emplearán ambos términos teniendo en cuenta que significa lo mismo.

Las inversiones se deducirán por ejercicios fiscales, aplicando al MOI los porcentos máximos autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la LISR.

Tratándose de ejercicios irregulares, la depreciación correspondiente se efectuará en el porcentaje que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, esta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

Tabla de porcentos que representan el número de meses de utilización en el ejercicio:

Meses de uso		Porcentaje
Uno	1/12	8.33 %
Dos	2/12	16.67 %
Tres	3/12	25.00 %
Cuatro	4/12	33.33 %
Cinco	5/12	41.67 %
Seis	6/12	50.00 %
Siete	7/12	58.33 %
Ocho	8/12	66.67 %
Nueve	9/12	75.00 %
Diez	10/12	83.33 %
Once	11/12	91.67 %
Doce	12/12	100.00 %

Es factible que las personas morales, apliquen porcentos menores a los máximos autorizados por la LISR cumpliendo con lo siguiente:

Para el primer cambio:

- El porciento elegido será obligatorio.
- Podrá cambiarse sin exceder del máximo autorizado.

Para el segundo y posteriores cambios:

- Mínimo deberán transcurrir cinco años desde el último cambio.
- Si el cambio se quiere realizar antes de que transcurran los cinco años, se deberá cumplir con los requisitos del artículo 43 del reglamento.

Para tales efectos, dicho artículo indica lo siguiente:

- *“El porciento podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate.*
- *Cuando no hubieran trascurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé algunos de los supuestos establecidos en el artículo 10 del RISR, o bien cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste”.*

Artículo 10 del RISR

- Cuando haya fusión con otra sociedad.
- Cuando los socios vendan las acciones en un 25% del capital social de la sociedad.

- Cuando siendo controladoras, la controladora opte por consolidar los estados financieros.
- Cuando se escinda la sociedad.

2.2 PORCENTAJES AUTORIZADOS DE LA DEDUCCIÓN.

Las inversiones se deducirán por ejercicios fiscales, aplicando al MOI los porcentajes máximos autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la LISR. A partir del año 2000 se modificaron algunos porcentajes máximos en ciertas inversiones.

2.2.1 Porcientos para gastos y cargos diferidos. (Artículo 43 LISR)

Los porcentajes máximos tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para erogaciones realizadas en períodos preoperativos son los siguientes:

- I. 5% para gastos diferidos.*
- II. 10% para erogaciones realizadas en períodos preoperativos.*
- III. 15% para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos a excepción de los señalados en la fracción IV del presente artículo.*
- IV. En caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el porcentaje máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el*

cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.”

De la fracción anterior para calcular el porcentaje para la depreciación de estos bienes se expresa de la siguiente manera:

La unidad
Entre: Años por los que se otorgó la concesión
Igual: Cociente
Por: 100
Igual: Tasa de deducción

Se cree que el por ciento que aplicará el contribuyente para esta fracción, en algunos casos será superior a lo que corresponda la vida útil del activo, esto puede conducir que las empresas beneficiarias de concesiones no paguen ISR por largos períodos de tiempo de manera indebida.

2.2.2 Porcientos para activo fijo (Artículo 44 LISR)

Se modifican algunos porcientos máximos para la deducción de ciertas inversiones en activo fijo a partir del año 2000, existe una gran cantidad de activos que por no poder clasificarse en un concepto específico se han deducido a la tasa del 5% y 10%, al considerarse en el renglón de otros, a partir de las reformas fiscales de este año se realizan algunas precisiones en los porcentajes de deducción sobre la inversión. A continuación se hace mención de los porcientos máximos autorizados por tipo del bien:

- I. *“Tratándose de construcciones:*
 - a) *10% en el caso de inmuebles declarados o catalogados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes y que cuenten con el certificado de restauración expedido por la autoridad competente.*
 - b) *5% para los demás casos.*
- II. *Tratándose de ferrocarriles:*
 - a) *6% para carros de ferrocarril y locomotoras.*
 - b) *10% para sistema de comunicación, señalización y equipo relacionado.*
 - c) *5% para las vías férreas.*
 - d) *3% para bombas de suministro de combustibles a trenes.*
 - e) *7% para torres de control de tráfico (telecomunicaciones)*
 - f) *7% para maquinaria y equipo, incluye maquinaria niveladora de vías desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.*
- III. *10% para mobiliario y equipo de oficina.*
- IV. *6% para embarcaciones.*
- V. *Tratándose de aviones:*
 - a) *25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.*
 - b) *10% para los demás casos.*
- VI. *25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.*
- VII. *30% para equipo de computo electrónico, consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de*

entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente, así como para el equipo periférico de dicho equipo de cómputo, tal como unidades de discos ópticos, impresoras, lectores ópticos, graficadores, unidades de respaldos, lectores de códigos de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo, así como monitores y teclados conectados a un equipo de cómputo.

VIII. 35% para los siguientes bienes:

- a) Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental*
- b) Derogado.*
- c) Equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.*
- d) Derogado.*

IX. 50% para maquinaria y equipo destinados a la manufactura, ensamble, transformación o pruebas, de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.

X. 100% para los siguientes bienes:

- a) Para semovientes, vegetales, máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal.*
- b) Equipo destinado a la conversión a consumo de gas natural.*
- c) Equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.*

XI. Tratándose de comunicaciones telefónicas:

- a) 6% para equipo electromecánico de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas, incluye equipo estacional, conmutadores y equipo de conmutación.*
- b) 8% para sistemas de radio incluye equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radio transmisión de microonda digital o analógica, torres de microonda y guías de onda.*
- c) 10% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.*
- d) 25% para equipos de central telefónica destinados a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.*
- e) 10% para los demás.*

XII. Tratándose de comunicaciones satelitales.

- a) 10% para equipo satelital en tierra incluye antenas para la transmisión y recepción de llamadas y equipo de monitoreo en el satélite.*
- b) 12% para el segmento satelital en el espacio, incluye satélites utilizados para el control y monitoreo en las comunicaciones via satélite."*

2.2.3 Porcientos para maquinaria y equipo (Artículo 45)

Los porcientos máximos autorizados para maquinaria y equipos distintos de los señalados para los activos fijos, son los siguientes:

- I. *“10% para transportes eléctricos.*
- II. *5% para molienda de granos; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles; transportación marítima, fluvial y lacustre.*
- III. *6% para producción de metal, obtenido de primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural.*
- IV. *7% para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.*
- V. *8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.*
- VI. *9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación.*
- VII. *11% para la fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, teñido y estampado.*
- VIII. *12% para la industria minera, para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y pasajeros.*
- IX. *16% para compañías de transporte aéreo y activos destinados a la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por*

telégrafos y por estaciones de radio y televisión. (En el año 1999 su tasa de depreciación era del 10%)

- X. *25% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques.*
- XI. *25% para actividades de agricultura, ganadería, de pesca o de silvicultura.*
- XII. *10% para otras actividades no especificadas en este artículo.*
- XIII. *20% para el destinado a restaurantes.*
- XIV. *25% para el equipo de blindaje instalado en automóviles.*
- XV. *5% para los activos destinados a la generación, conducción transformación y distribución de electricidad. (en el año 1999 su tasa de depreciación era del 10%)*

El contribuyente que se dedique a dos o más actividades de las señaladas, aplicara el porcentaje que corresponda a la actividad en la que hubieran obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

Las tasas de deducción de inversiones que actualmente contiene la LISR, algunas fueron modificadas ya que el sector privado se ha incorporado a diversas actividades que anteriormente solo realizaba el Estado, por esta razón las empresas privadas tendrán que deducir sus activos, específicamente nos referimos a los gastos y cargos diferidos que al ser modificados en las reformas del año 2000, también hubieron cambios en los porcentajes de estos bienes y en algunas otras fracciones donde se especifica el tipo del bien.

2.3 INICIO DE LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

Fiscalmente el inicio de la deducción de inversiones lo elegirá el propio contribuyente de acuerdo a lo siguiente:

1. A partir del ejercicio en que se inicie su utilización.
2. A partir del ejercicio siguiente aquel en que comience su utilización.

Ejemplo:

Una báscula con capacidad de 75 toneladas adquirida en el mes de octubre 1999, requiere de la cimentación, de una bóveda y una plataforma especial que concluye su construcción en el mes de febrero del año 2000, y a partir de esa fecha empieza su utilización, sin embargo, se decide iniciar su deducción hasta el ejercicio del 2001. Técnicamente la medida se encuentra apegada estrictamente a la disposición legal, a pesar de que se desconoce la modalidad de efectuar la deducción considerando el transcurso del tiempo.

Para efectos contables las depreciaciones deben calcularse sobre bases y procedimientos establecidos a partir de la fecha en que empieza a utilizarse los activos fijos y en el momento que se cargue a costo y/o gasto. En cambio para efectos fiscales podrá elegirse la deducción para unos bienes, en el ejercicio de inicio de utilización y para otros, en el ejercicio siguiente, aun cuando no se haya iniciado su utilización.

Opcionalmente los contribuyentes podrán no iniciar la deducción de las inversiones en los plazos señalados en el punto 1 y 2 de inicio de la deducción.

En este caso, podrán comenzar a deducir las inversiones con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, resulta injusta esta disposición en sentido de perder el derecho de efectuar la deducción fiscal de inversiones cuando hubiese omitido en los ejercicios señalados como inicio de los plazos de deducción, lo cual no podrá corregirse presentado declaraciones complementarias. Cabe señalar que al no iniciar la deducción del bien cuando se adquiere se pierde el derecho de efectuar la de deducción fiscal.

Ejemplo:

Supongamos que un contribuyente adquiere bienes de activo fijo durante el ejercicio de 1999, sin embargo, en uno de ellos no inició la deducción en los plazos correspondientes; en este caso, podrá hacerlo con posterioridad pero pierde el derecho de deducir las cantidades que le corresponderían en los ejercicios transcurridos en que fue omitida la deducción. En cambio, cuando no se realice la deducción en el ejercicio del 2000 de un bien adquirido y deducido al cabo de tres años; pierde el derecho de efectuar la deducción fiscal, se interpreta que este último caso, de que sí se tendría la posibilidad de efectuar la deducción en el cuarto año.

La forma para incorporar al resultado fiscal la deducción que hubiese omitido, teniendo derecho a efectuarla, será mediante la presentación de una declaración complementaria, recurso que se debiera permitir en inversiones que no inicien su deducción, a partir de que comiencen los plazos para estos efectos.

2.3.1 Actualización de la deducción de inversiones.

De acuerdo al séptimo párrafo del artículo 41 de la LISR se concede la posibilidad de actualizar la deducción de inversiones en cada ejercicio, situación que para los contribuyentes que desean reponer la reinversión y que buscar caminos para mejorar la actividad económica en las empresas, lo que permite la obtención de utilidades y contribuir con el erario federal en el pago de impuestos.

Actualización de la deducción en el ejercicio:

$$\begin{aligned} & \text{Deducción en el ejercicio} \\ (\times) & \text{ Factor de actualización} \\ (=) & \text{ Deducción de inversión} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Factor de} & \quad = \quad \frac{\text{INPC del último mes de la primera mitad}}{\text{del período de utilización en el ejercicio}} \\ \text{actualización} & \quad \quad \quad \text{INPC del mes de adquisición} \end{aligned}$$

En caso de que sea impar el número de meses comprendidos en el período en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considera como último mes de la primera mitad de dicho período, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Supongamos, que para el caso de los meses de utilización comprendidos en el período sea par, podemos ejemplificar de la siguiente manera, si adquirimos un bien después de iniciado el ejercicio, en el transcurso del mes de

abril y su utilización comienza en cualquier día de dicho mes, los meses completos de utilización se constituyen desde mayo hasta diciembre; en consecuencia, representarán ocho meses completos de uso en el ejercicio, de tal manera que el último mes de la primera mitad será el mes número cuatro a partir de mayo, en este caso corresponde al mes de agosto.

8 meses de uso de:

Mayo	Junio	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	Diciembre
------	-------	-------	--------	------------	---------	-----------	-----------


 Último mes de la primera mitad del período de uso.

Sin embargo, si el mes en que se comienza a utilizar el bien es cualquier día de mayo, representarían siete el número de meses completos de uso en el ejercicio de junio a diciembre, al ser impar este número, el último mes de la primera mitad de dicho período se considerará el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período y que para el caso correspondería el mes de agosto.

7 meses de uso

Junio	julio	Agosto	septiembre	octubre	noviembre	Diciembre
-------	-------	--------	------------	---------	-----------	-----------


 La mitad de meses de uso es septiembre y se considerará el último mes inmediato anterior

Ejemplo:

Actualización de una maquinaria que se adquirió el 5 de enero de 1994 y se vendió el 15 de julio de 1999.

Período de utilización en 1999: de enero a julio

Último mes de la primera mitad en que el bien se utilizó en 1999: marzo

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC de marzo de 1999}}{\text{INPC de enero de 1994}}$$

2.4 SUSPENSIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

El artículo 44 del reglamento de la LISR, contempla la posibilidad de suspender la deducción de inversiones en los términos siguientes:

“Para efectos de lo dispuesto en los artículos 43, 44 y 45 de la LISR nos dice, cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones por períodos que comprendan más de un ejercicio de doce meses, o cuando dejen de obtener ingresos acumulables durante esos períodos, podrán suspender para efectos fiscales la deducción del monto de las inversiones correspondientes a los ejercicios en que se dejaron de realizar las operaciones o percibir los ingresos señalados durante todo el ejercicio.”

Cabe mencionar que los contribuyentes que se ubiquen en cualquiera de los supuestos indicados, no pierden el derecho a deducir la depreciación que hubieran efectuado en caso de no haber suspendido la deducción de inversiones.

Cuando el contribuyente enajene bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos estarán a lo siguiente:

1. Deducirán en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida actualizada.
2. En el caso de bienes que dejen de ser útiles para obtener los ingresos se deberá mantener sin deducción un peso en sus registros.

Lo dispuesto en lo anterior por venta de activo fijo y bienes que dejan de ser útiles, no es aplicable a lo señalado en el artículo 20 de la LISR para inversiones parcialmente deducibles y no deducibles. Dicho artículo menciona, que para determinar la ganancia por la enajenación de bienes, como automóviles utilitarios y no utilitarios, casa habitación, comedores no ofrecidos a los trabajadores, aviones y embarcaciones, donde su inversión es parcialmente deducible se considerará la diferencia entre el MOI deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes. Tratándose de estos mismos bienes cuya inversión no es deducible se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación. De igual forma se limita la deducción para los activos que dejan de ser útiles en el caso de la deducción total o parcial del MOI.

2.4.1 Enajenación de bienes de activo fijo.

Se ha comentado la fracción V del artículo 17 LISR en la que se considera ingreso acumulable la ganancia por la enajenación de activos fijos.

para su determinación se consideran dos elementos: uno es el precio obtenido por la enajenación del bien o bienes y otro es la parte pendiente por deducir, cuando ocurra la enajenación el contribuyente tiene que deducir dicha parte.

La combinación de estos elementos equivale a decir que, por una parte es ingreso acumulable el precio obtenido por la enajenación y otra, constituye una deducción autorizada la parte pendiente de deducir, aún cuando solo para la determinación del resultado fiscal se considerará la diferencia y esta diferencia resultante también podrá ser con signo negativo, esto significa que si el monto de la parte pendiente por deducir es superior al precio de la enajenación, el resultado representará una deducción autorizada.

Tratándose de la venta de bienes de activo fijo se deberá ajustar la parte aún no deducida conforme a lo siguiente:

	Monto original de la inversión
(-)	<u>Depreciación acumulada</u>
(=)	Parte aún no deducida
(x)	<u>El factor de actualización.</u>
(=)	Deducción de la inversión

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES PARA EFECTOS DEL IRS

Ejemplo:

Ejercicio de la deducción: 1999
 Tipo del bien: Camioneta Ford.
 Fecha de adquisición: 21 de Septiembre de 1997
 Monto Original de la Inversión: \$ 180,000.00
 Porcentaje máximo autorizado: 25%
 Fecha de venta: 12 Julio 1999
 Precio de enajenación: \$ 145,000.00

Cálculo de la depreciación acumulada		
Depreciación 1997		
3/12 meses de uso	$0.25 \times 180,000 = 45,000 \times 25\%$	11,250.00
Depreciación 1998		
12/12 meses de uso	$1.00 \times 180,000 = 180,000 \times 25\%$	45,000.00
Depreciación 1999		
6/12 meses de uso	$0.50 \times 180,000 = 90,000 \times 25\%$	22,500.00
Depreciación contable acumulada al 30 de junio de 1999		78,750.00

Parte aún no deducida $180,000 - 78,750 = 101,250$

Determinación del saldo por deducir actualizado.

Factor de Actualización = $\frac{\text{INPC Marzo 99}}{\text{INPC Sept. 97}} = \frac{288.4280}{224.3590} = 1.2856$

Saldo por deducir	101,250.00
(x) <u>Factor de actualización</u>	<u>1.2856</u>
(=) Deducción de inversión	130,167.00

Determinación de la utilidad o pérdida fiscal

Precio obtenido de la enajenación	145,000.00
(-) <u>Deducción de inversión</u>	<u>130,167.00</u>
(=) Ganancia acumulable	14,833.00

Determinación de la utilidad contable

Precio obtenido de la enajenación	145,000.00
(-) <u>Parte aún no deducida</u>	<u>101,250.00</u>
(=) Utilidad contable	43,750.00

Como se puede observar en este ejemplo hay una utilidad, pero podría ser el caso en que hubiera pérdida y este se da cuando el precio de enajenación del bien es menor que la parte pendiente por deducir.

2.4.2 Bienes de activo fijo que dejan de ser útiles

Cuando los bienes de activo fijo dejen de utilizarse por inservibles u obsoletos se aplicará el mismo procedimiento para la determinación de la deducción en el ejercicio de la parte aún no deducida de dichos bienes. Para estos efectos la empresa deberá dejar sin deducción un peso en sus registros contables.

2.5 REGLAS PARA LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

De acuerdo al artículo 46 de la LISR la deducción de inversiones se sujetará a varias reglas, que a continuación se analizará cada una de ellas:

2.5.1 Reparaciones y adaptaciones a las instalaciones.

Se entiende por adaptaciones o mejoras de activos fijos el desembolso que tiene la empresa para aumentar el valor del activo ya existente, aumentar su capacidad de servicio, su eficiencia, prolongar la vida útil del activo, o ayudar a reducir costos. La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora es que la adición implica un aumento de cantidad, en tanto que la mejora aumenta sólo la calidad del activo. De acuerdo con la LISR artículo 46 fracción I, las reparaciones y adaptaciones son inversiones conforme a lo siguiente:

“Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.”

Por otra parte el artículo 45 del reglamento de LISR señala que se deberá considerar reparaciones o adaptaciones que impliquen adiciones o mejoras a los activos fijos:

- a) Aumentar su productividad.

- b) Aumentar su vida útil del activo fijo.
- c) Permitan darle a los activos un uso diferente al que originalmente se le venía dando.

Como se puede observar la adición o mejora, que cumpla con los requisitos antes señalados se considerará una nueva inversión para el activo fijo y habrá una diferencia al registrarse en el activo, donde la adaptación o mejora puede estar sujeta a otra tasa de depreciación diferente a la que se aplica al MOI, la diferencia entre el monto original y la adaptación o mejora también será aplicable conforme a las tasas máximas autorizadas que represente el número de años de la deducción.

Otro aspecto que se considera como inversión, son los gastos que se efectúan por concepto de restauración, conservación o reparación de monumentos artísticos e históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) La restauración, conservación o reparación se efectúe conforme a la autorización o permiso otorgado por la autoridad competente.
- b) La restauración, conservación o reparación correspondiente se realice bajo la dirección del Instituto competente.

Ejemplo:

Ejercicio de la deducción:	1999
Tipo de bien:	camión de carga
Fecha de adquisición:	10 de octubre de 1994

Tipo de reparación:	caja de mayor capacidad
Fecha de reparación:	17 de junio 1999
Monto original de la inversión:	\$ 44,000.00
Porcentaje máximo autorizado:	25%
INPC del mes de adquisición:	294.7500
INPC último mes primera mitad:	301.2510

Monto original de a inversión	\$ 44,000.00
(x) Porcentaje máximo autorizado	25%
(=) Depreciación anual	<u>\$ 11,000.00</u>
(x) Porcentaje meses de uso completo	50%
(=) Deducción en el período	<u>\$ 5,500.00</u>
(x) Factor de actualización	1.0221
(=) Deducción de inversión	<u>\$ 5,621.31</u>

Nota: el porcentaje de meses completos de uso es $6/12 = 0.50 \times 100 = 50\%$

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC septiembre 1999}}{\text{INPC junio 19999}} = \frac{301.2510}{294.7500} = 1.0221$$

2.5.2 Deducción de automóviles.

Para efectos del LISR las inversiones en automóviles serán deducibles, cuando sean automóviles utilitarios de actividad empresarial, cabe señalar que

existen requisitos para efectuar su deducción, ya que a veces los vehículos son de uso personal del contribuyente o personal que labora en la empresa.

Automóviles utilitarios: Son aquellos vehículos que se destinan exclusivamente al transporte de bienes o prestaciones de servicios relacionados con la actividad del contribuyente.

1. Sólo serán deducibles hasta por un monto de \$ 301,745.00³

Esta cantidad se actualiza de manera trimestral en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año en los términos del artículo 7-C de la LISR.

Esto se determina con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el cuarto mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización además este factor deberá ser determinado conforme al artículo 17-A del CFF que señala:

“Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.”

$$\begin{array}{l} \text{Factor de} \\ \text{Actualización} \end{array} = \frac{\text{INPC del mes inmediato anterior}}{\text{INPC del cuarto mes inmediato anterior}}$$

Resulta un poco complicado como se determina el factor de actualización, veremos un ejemplo para tener una mejor comprensión.

³ Cifra vigente a partir del 1° de Enero 2000

Supongamos que requerimos conocer el límite máximo de un automóvil utilitario adquirido el tercer trimestre del año 2000.

Primero actualizaremos el segundo trimestre y tenemos:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC febrero 2000}}{\text{INPC noviembre 1999}}$$

$$\text{F.A.} = \frac{315.8440}{305.8550} = 1.0326 \times 301,745 = 311,582.00$$

El límite máximo para la deducción de automóviles utilitarios en el segundo trimestre es de \$ 311,582.00 y para el tercer trimestre tenemos lo siguiente:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC Mayo 2000}}{\text{INPC febrero 2000}}$$

$$\text{F.A.} = \frac{320.5960}{315.8440} = 1.0150 \times 311582 = 316,256.00$$

Para el tercer trimestre del ejercicio 2000 el monto deducible para inversión de automóviles utilitarios es de \$ 316,256.00

Para verificar que fue correcta la actualización del monto límite para automóviles utilitarios, hasta el tercer trimestre del año 2000, estas cantidades fueron publicadas el 12 de julio del 2000 en el Diario Oficial de la Federación.

Como podemos observar la actualización del monto de automóviles no es difícil de aplicar y de esta manera se seguirá actualizando cada trimestre hasta que no haya alguna modificación del procedimiento establecido para el factor

de actualización como lo dispone este artículo. A continuación se mostrará una tabla a partir del año de 1996, el monto límite deducible en ese período y en los años siguientes para automóviles utilitarios, ya que anteriormente se realizaba semestralmente y a partir de 1999 se realiza en cada trimestre, en los meses antes mencionados.

Período comprendido	Monto límite deducible
Enero – Junio 1996	\$ 150,000.00
Julio – Diciembre 1996	\$ 175,725.00
Enero – Junio 1997	\$ 191,646.00
Julio – Diciembre 1997	\$ 213,014.00
Enero – Junio 1998	\$ 225,688.00
Julio – Diciembre 1998	\$ 244,895.00
Enero – Marzo 1999	\$ 264,951.00
Abril – Junio 1999	\$ 281,988.00
Julio – Septiembre 1999	\$ 288,925.00
Octubre – Diciembre 1999	\$ 294,385.00
Enero – Marzo 2000	\$ 301,745.00
Abril – Junio 2000	\$ 311,582.00
Julio – Septiembre 2000	\$ 316,256.00

2. Para que se pueda efectuar su deducción deberá cumplir con lo siguiente:

- a) Destinarse exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad del contribuyente.

b) No deben asignarse a una persona en particular, a menos que cumpla con una serie de reglas expuestas en la resolución miscelánea, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de Marzo del año 2000.

3.6.22 Esta regla en su último párrafo menciona no se considerará que un vehículo se encuentra asignado a un empleado que proporcione sus servicios como chofer.

3.6.24 Esta excepción consiste en la posibilidad de asignar un automóvil a una persona en particular, sin perder la característica de automóvil utilitario, cuando sea indispensable en función de la actividad que realice.

- Tratándose de ajustadores de compañías de seguros, vendedores o cobradores, así como ingenieros o encargados de obras de construcción que se encuentren fuera de una zona urbana o conurbana y que tengan que recorrer más de cincuenta kilómetros desde su domicilio hasta el lugar de la obra.
- Cuando no labore la persona el vehículo permanecerá en un lugar asignado por la empresa.
- Cumplir con los requisitos de identificación del automóvil.

3.6.25 Los contribuyentes que en el ejercicio de 1999 hubiesen obtenido ingresos inferiores a una cantidad equivalente a 11 millones 398 mil 972 pesos, podrán optar por asignar un único automóvil a una persona en particular y que dicho automóvil no permanezca fuera del horario de labores en el lugar específicamente designado para tal efecto, siempre que dicho automóvil sea utilitario, el monto original de la inversión no haya excedido de la cantidad que como monto original del mismo, permitía la LISR en el ejercicio en que se hubiere adquirido, para ser deducible y deduzca únicamente 50% del MOI de dicho automóvil.

c) Deben permanecer fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado, salvo que se utilice para viajes relacionados con la operación del negocio en una faja de 50 kilómetros. Que circunde al domicilio de la empresa, así como cuando se encuentre en reparación.

Para tal efecto la regla 3.6.23 obliga a llenar un registro de control que contenga:

1. En caso de viajes:

- Nombre de la persona que utilice el automóvil.
- Marca del automóvil, año, modelo y número de placas.
- Kilometraje recorrido en cada viaje, destino y propósito del mismo.
- Fecha de inicio del viaje.

2. En caso de reparación:

- Nombre, denominación o razón social, registro federal de contribuyentes y domicilio del taller de reparación.
- Marca del auto, año, modelo y número de placas.
- Tipo de reparación o servicio.
- Fecha de envío al taller.

d) Todos los automóviles deben tener un color distintivo.

e) Deben ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente; en caso de que el contribuyente no cuente con emblema o logotipo, el total del espacio asignado deberá ocupar con la leyenda "automóvil utilitario". El emblema, logotipo o leyenda que lo sustituya deberá ocupar un espacio mínimo de 40 centímetros de largo por 40 centímetros de ancho y debajo de dicho espacio deberá inscribirse la

leyenda “propiedad de”, seguida del nombre, denominación o razón social del contribuyente que lo deduzca con letras cuya altura mínima sea de 10 centímetros, emblema o logotipo deberá de ser de un color distinto y contrastante al color del automóvil.

El contribuyente tiene la opción prevista en la regla 3.6.22 de la resolución miscelánea, para la identificación de los automóviles:

- Cuando se haga colocar la leyenda “automóvil utilitario” deberá ostentar el RFC en lugar de la leyenda “propiedad de” seguida del nombre de la negociación.
- Ocupar las puertas o espacios traseros del automóvil para identificación del auto, cuando las dimensiones de las puertas delanteras no sean suficientes.
- Poner el nombre comercial, marca, dibujo publicitario o diseño del producto comercial junto con su clave del RFC y con las mismas dimensiones.
- Suprimir la leyenda “propiedad de” seguido del nombre, la denominación o razón social del contribuyente.
- La empresa con automóviles adquiridos antes del 1º. De Enero 1992, con emblema o logotipo de dimensiones distintas, podrán conservarlos, siempre que se inscriba el nombre de la negociación.
- Identificar los automóviles de cualquiera de las opciones señaladas, dentro de los quince días siguientes a la fecha de adquisición.

Como se podrá observar no cambian mucho los requisitos para deducción en cuanto a la Ley y la resolución miscelánea que tiene como opción de cumplir con algunos de los requisitos. A mi parecer los requisitos que deben cumplir

los contribuyentes para que sean deducibles los automóviles son excesivos ya que obliga al contribuyente a llevar un sin número de controles, lo cual implica que eleven sus costos administrativos, por otra parte, en la actualidad no todas las empresas cumplen con esta serie de requisitos. Esperamos que en el futuro simplifiquen estas disposiciones.

Automóviles no deducibles.

De acuerdo con la LISR artículo 46 fracción II penúltimo párrafo nos indica no serán deducibles las inversiones siguientes:

- a) Los automóviles no utilitarios, independientemente del MOI.
- b) Los automóviles comprendidos dentro de las categorías “B”, “C” y “D” a que se refiere el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

De acuerdo con nuestro interés para la deducción de automóviles y su categoría mostramos una tabla con cantidades actualizadas, hasta el tercer trimestre del año en curso, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de Julio del 2000.

CATEGORÍA	VALOR TOTAL EN MILES DE PESOS
“A”	De 0 hasta 502
“B”	De más de 502 a 986
“C”	De más de 986 a 1,556
“D”	De 1,556 en adelante.

Arrendamiento de automóviles.

Para los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el uso o goce temporal de automóviles o sea arrendadora de estos, quedan exceptuados del cumplimiento del límite así como de los requisitos que deben cumplir para su deducción, siempre y cuando su finalidad sea exclusivamente a dicha actividad, en este párrafo si se incluyen para arrendamientos los comprendidos en las categorías “B”, “C” y “D” del artículo 5 de la Ley antes citada.

2.5.3 Inversiones en blindaje de automóviles.

Sobre la inversión en blindaje de automóviles este precepto fue adicionado en las reformas fiscales del año 2000 en el artículo 46 de la LISR fracción VIII, que nos menciona lo siguiente:

“Las inversiones en equipo de blindaje instalado en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$ 209,618.00 y siempre que se trate de automóviles que sean asignados al personal de la empresa o establecimiento que realice la inversión”.⁴

A partir del año 2000 se autoriza deducir el equipo de blindaje instalado en los automóviles a una razón del 25% anual de la inversión. (Fracción XIV artículo 45)

⁴ Cifra vigente a partir del 1º de Julio 2000

La adición de estas fracciones se puede explicar que se dio a petición del sector privado, para que permitan deducir aquellas inversiones vinculadas con la seguridad e integridad de los ocupantes de automóviles en servicio de los contribuyentes, se puede diferir un poco de esto ya que la adición de estas reformas, a partir del año 2000 solo confirma que el costo del blindaje en automóviles era y continúa siendo estrictamente indispensable si la seguridad de sus usuarios requiere tal erogación, por ello se concluye que hasta 1999 el costo del blindaje era deducible en su totalidad en el ejercicio de la erogación y que a partir de este año solo se permite deducirlo en una proporción máxima del 25% anual de la inversión efectuado en tal concepto.

El monto límite que equivale a \$ 200,000.00 se actualizará en forma trimestralmente como ya se explicó anteriormente, entonces tenemos que para el segundo trimestre abril-junio el monto máximo deducible es de \$ 206,520.00 y para el tercer trimestre del ejercicio es de \$ 209,618.00. Esta situación no deja de representar un beneficio fiscal, en la determinación del resultado fiscal del ejercicio de actualización del monto.

Otra restricción a esta nueva regla como se menciona solo será deducible si el automóvil esta asignado al personal de la empresa o establecimiento que realice la inversión, cabe mencionar que si el automóvil se encuentra asignado a un socio o accionista que no tenga relación laboral con la empresa, la inversión de dicho equipo deberá considerarse una erogación no deducible. Por otro lado se concluye que la inversión del equipo de blindaje no deberá asociarse con la calidad del automóvil, en cuanto sea o no utilitario o bien se deduzca parcialmente, basta el hecho de justificar que el automóvil sea asignado al personal de servicio del contribuyente para que pueda deducirse.

Ejemplo.

Ejercicio de la deducción:	2000
Tipo de bien:	Equipo de blindaje en automóvil
Fecha de adquisición:	23 de marzo del 2000
Monto Original de la Inversión:	\$ 240,500.00
Monto límite deducible:	\$ 200,000.00
Porcentaje máximo autorizado:	25%
INPC del mes de adquisición:	317.5950
INPC último mes de la primera mitad:	325.9170 (estimado)

Monto original de la inversión	\$ 200,000.00
(x) Porcentaje máximo autorizado	25%
(=) Depreciación anual	\$ 50,000.00
(x) Porcentaje meses completos de uso	75%
(=) Depreciación del período	\$ 37,500.00
(x) Factor de actualización	1.0262
(=) Deducción de inversión	\$ 38,482.50

Nota: porcentaje de meses completos de uso $9/12 = 0.75 \times 100 = 75\%$

$$F.A. = \frac{\text{INPC julio 2000}}{\text{INPC marzo 2000}} = \frac{325.9170}{317.5950} = 1.0262$$

2.5.4 Inversiones de casas, comedores, aviones y embarcaciones.

Existe una serie de requisitos para lograr la deducción de estas inversiones de acuerdo con el artículo 46 fracción III de la LISR.

Las inversiones en casas habitación y comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señala el Reglamento de esta Ley. En caso de aviones la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión una cantidad a \$ 8,272,037.00.⁵

Para complementar el párrafo anterior, el artículo 46 del Reglamento de la LIRS establece los requisitos para que los contribuyentes puedan deducir las casas, comedores, aviones y embarcaciones y son los siguientes:

1. Solo serán deducibles mediante autorización de la autoridad administradora competente.
2. Los contribuyentes deberán comprobar que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad.
3. Podrán solicitar una autorización para todas estas inversiones.
4. Para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio la documentación señalada en el artículo 30 del reglamento de la LISR durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del CFF.

⁵ Cantidad vigente a partir del 1º de Julio 2000

En relación con los requisitos particulares de cada inversión constan de lo siguiente:

- a) Tratándose de casa habitación, se conservará la documentación que acredite la estancia de las personas que ocupan dichos inmuebles.
- b) En caso de comedores que por su naturaleza deberán estar a disposición de todos los trabajadores de la empresa.
- c) La deducción de barcos y aviones, que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para servicios comerciales. Los que no tengan la citada concesión o permiso, sólo serán deducibles cuando cumplan con lo siguiente:

En caso de aviones:

- Se establecen los límites máximos deducibles.
- Deberá conservar documentación sobre el plan de vuelo debidamente foliado de cada uno, copia sellada de los informes mensuales que contengan: lugar u origen de los vuelos y su destino, horas de recorrido de cada uno de los vuelos, kilometraje recorrido, kilogramos de carga y número de pasajeros y bitácoras del vuelo.

En caso de embarcaciones:

- Se requiere conservar la documentación sobre bitácora del viaje y constancia de pago de derechos de puerto y atraque.
- d) En ningún caso serán deducibles las inversiones en casa de recreo.

Arrendadoras de aviones o automóviles.

Los contribuyentes que tengan como actividad preponderante otorgar el uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán deducir en su totalidad el monto original de la inversión de tales inversiones, excepto cuando otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos o sus socios o accionistas sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro. En caso de la deducción de aviones y automóviles se efectuará considerando los requisitos antes señalados.

2.5.5 Bienes adquiridos por fusión o escisión.

De conformidad con el tercer párrafo del artículo 41 de la LISR, en caso de que se adquieran bienes por fusión o escisión, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la fusionada o escíndete.

Por otra parte el artículo 46, fracción IV, de la misma ley contiene la regla aplicable en materia de bienes de activo fijo adquiridos por consecuencia de fusión o escisión.

La sociedad que adquiere los bienes de la fusionada es la fusionante y representa la sociedad que subsiste, en caso de fusión y la sociedad que adquieren parcialmente los bienes de la escíndete es la escíndida y representa la sociedad que subsiste o se crea con motivo de escisión.

La depreciación fiscal, en los casos mencionados, no será superior al valor de la parte pendiente de deducir en la sociedad fusionada o escidente.

Ejemplo.

Fecha de fusión:	3-October-1999
Tipo del bien:	Maquinaria textil
Fecha de adquisición:	15-Abril-1994
Monto Original de la Inversión:	\$ 24,000.00
Porcentaje máximo autorizado:	11%
INPC del mes de adquisición:	98.6861
INPC último mes primera mitad de la fusionada:	291.0750
INPC último mes primera mitad de la fusionante:	303.1590
Depreciación acumulada al 30 Sept.	\$ 14,300.00

Monto Original de la inversión	\$ 24,000.00
(-) Depreciación acumulada	<u>\$ 14,300.00</u>
(=) Parte pendiente de deducir	\$ 9,700.00

Depreciación en la fusionante

Parte pendiente de deducir		\$ 9,700.00
Depreciación 1999 3/12	\$ 660.00	
Depreciación 2000 12/12	\$ 2,640.00	
Depreciación 2001 12/12	\$ 2,640.00	
Depreciación 2002 12/12	\$ 2,640.00	
Depreciación 2003 saldo	\$ 1,120.00	\$ 9,700.00
Saldo por depreciar		\$ 0.00

Factor de actualización aplicable a la depreciación de 1999

$$\text{F.A. para la fusionada} = \frac{\text{INPC abril 1999}}{\text{INPC abril 1994}} = \frac{291.0750}{98.6861} = 2.9495$$

$$\text{F.A. para la fusionante} = \frac{\text{INPC octubre 1999}}{\text{INPC abril 1994}} = \frac{303.1590}{98.6861} = 3.0720$$

Durante los ejercicios del año 2000 hasta el 2003, la fusionante actualizará las deducciones considerando como fecha de adquisición la que le corresponda a la fusionada.

2.5.6 Gastos en emisión de obligaciones.

De acuerdo con la fracción V del artículo comentado, esta fracción fue modificada a partir del año 2000, este precepto disponía como deducir los descuentos, primas, comisiones y otros gastos relacionados con la emisión de obligaciones.

La primera modificación consiste en eliminar la referencia a dos de los cuatro preceptos referidos en el descuento y primas los cuales conforme al artículo 7-A de la LISR se consideran interés, al referirse en el artículo 46 fracción V se podía interpretar que se autorizaba su deducción íntegra; es decir, que se permitía deducirlos paulatinamente a su valor nominal, aunque su deducción se efectuaba en proporción a las obligaciones pagadas durante el ejercicio.

Por lo tanto, en la fracción comentada sobre comisiones y gastos relacionados con la emisión de obligaciones en la LISR establece lo siguiente:

“Las comisiones y los gastos relacionados con la emisión de obligaciones o cualquier otro título de crédito colocados entre el gran público inversionista o cualquier otro título de crédito de los señalados en el artículo 125 de la LISR, se deducirán anualmente en proporción a los pagos efectuados para redimir dichas obligaciones o títulos en cada ejercicio. Cuando las obligaciones y títulos a que se refiere esta fracción se rediman mediante un solo pago, las comisiones y gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.”

Este tipo de erogaciones se genera al momento de colocar en el mercado de valores una determinada emisión de obligaciones o títulos de créditos por parte de las sociedades o instituciones de crédito, con el propósito de obtener recursos del público inversionista.

Ejemplo. La compañía “Maquinaria agrícola, S.A.” emitió 5000 obligaciones, cada una a \$ 100.00 (5000 x \$100 = \$500,000), y se realizan comisiones y gastos por \$ 25,000.00, la fecha de emisión fue el 1 de febrero del 2000.

Pago para redimir obligaciones en el ejercicio 2000:		
31 de julio del 2000	1300 x \$ 100	\$ 130,000.00
30 de noviembre del 2000	2350 x \$ 100	<u>\$ 235,000.00</u>
Pagos para redimir obligaciones en el ejercicio		\$ 365,000.00

Determinación de la proporción de pagos para redimir obligaciones respecto del total de obligaciones emitidas:

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Pagos para redimir obligaciones en el ejercicio}}{\text{Obligaciones emitidas}} = \frac{\$ 365,000.00}{\$ 500,000.00} = 0.7300$$

Cálculo de la deducción en el ejercicio 2000:	
Total de comisiones y gastos	\$ 25,000.00
(x) Proporción	0.7300
(=) Deducción autorizada	\$ 18,250.00

2.5.7 Películas cinematográficas.

En la fracción VI del artículo comentado queda derogada a partir del año 2000. El régimen fiscal para la deducción de películas cinematográficas consistía en deducirlo en el ejercicio de su erogación, con excepción de las inversiones. Respecto de éstas, se efectuaba mediante una especie de depreciación acelerada pues se deducía un monto equivalente al total de ingresos obtenidos por la exhibición o explotación de la película; si transcurridos tres ejercicios de iniciada la exhibición o explotación aún no queda deducida totalmente la inversión, entonces el saldo pendiente se deducía por partes iguales en los dos ejercicios siguientes.

A partir del año 2000 las inversiones se deducirán a una tasa anual máxima de 10% dispuesta en el artículo 45 fracción XII de la LISR. Respecto a

las inversiones efectuadas con anterioridad al año 2000, éstas continuarán deduciéndose conforme al procedimiento descrito en el párrafo anterior, vigente hasta el 31 de diciembre de 1999.

2.5.8 Mejoras a locales arrendados.

En la fracción VII del artículo comentado se establece que, para que las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes que realicen los contribuyentes a los activos fijos propiedad de terceros sean deducibles en los términos de este título, se estará a lo siguiente:

- Deberá manifestarse en los contratos de arrendamiento o de concesión que las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes de los activos fijos objeto del contrato quedarán a beneficio del propietario.
- Que se haya efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos.
- Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.

Ejemplo.

Tipo del arrendado:	Terreno y construcción
Fecha de inicio del contrato:	1 de enero del 1995
Fecha de terminación:	1 de enero del 2000
Monto original de la inversión:	\$ 60,000.00 en instalaciones
Fecha de las instalaciones:	31 de marzo de 1995
Porcentaje máximo autorizado:	5%

INPC del mes de adquisición: 118.2700
 INPC último mes primera mitad: 294.7500

Monto original de la instalación		\$ 60,000.00
Menos depreciaciones acumuladas	2,250.00	
Depreciación de 1995 9/12 meses	3,000.00	
Depreciación de 1996 /12 meses	3,000.00	
Depreciación de 1997 /12 meses	3,000.00	
Depreciación de 1998 /12 meses	3,000.00	
Depreciación de 1999 /12 meses	3,000.00	\$ 14,250.00
Parte pendiente de deducir		\$ 45,750.00
Por factor de actualización		2.4922
Deducción de inversión		\$ 114,017.19

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC junio 1999}}{\text{INPC marzo 1995}} = \frac{294.7500}{118.2700} = 2.4922$$

2.6 PÉRDIDA DE BIENES POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

El artículo 22 fracción VI comenta que, los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos por la adquisición de mercancías forman parte de las deducciones autorizadas para las personas morales.

Las personas físicas que realizan actividades empresariales y las personas morales que tributan en el régimen general, podrán deducir las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, para tal efecto, el primer párrafo del artículo 47 de la LISR precisa la deducción en el ejercicio en que ocurra la pérdida, derivados de siniestros ocurridos por caso fortuito o fuerza mayor de los bienes de activo fijo.

La deducción se efectuará hasta por el monto de la parte pendiente de deducir al momento de la pérdida. A su vez, la cantidad recuperada ya sea por la compañía aseguradora o responsabilidad de terceros, se considera un ingreso acumulable.

Cuando el contribuyente destine la cantidad recuperada de la reinversión, en bienes de naturaleza semejantes a los que perdió derivado del siniestro por caso fortuito o fuerza mayor, se establece en el segundo párrafo del artículo mencionado, la obligación de acumular, únicamente el excedente que resulte de restar la cantidad recuperada y el valor original de dicha inversión.

Por otra parte, si la reinversión de bienes de naturaleza análoga representa un monto superior a la cantidad recuperada, el excedente se considerará una nueva inversión que estará sujeta a las reglas de la deducción de inversión a partir de la fecha de la citada reinversión, aplicándole los porcentos máximos autorizados que le correspondan según el tipo del bien.

El derecho que se tiene para deducir el monto de la reinversión proveniente de la recuperación, se ejercerá hasta por la cantidad que represente la parte

pendiente de deducir del monto original de los bienes que sufrieron la pérdida y en la fecha en que esta suceda.

Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no reflejen en el inventario serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente por deducir a la fecha en que se sufra. La cantidad que se recupere se acumulará en los términos de la fracción VII artículo 17 de esta Ley. (artículo 17-VII, se considera como otros ingresos acumulables, la recuperación por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente)

Al respecto se concluye:

Solo se podrán deducir las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor que no se reflejen en el inventario del contribuyente, pues los bienes que forman parte del inventario se deducen al momento de efectuar la compra.

Al momento de la pérdida, el contribuyente deducirá el monto original de la inversión pendiente de deducir a la fecha del siniestro de los bienes que haya perdido. La cantidad recuperada por la compañía de seguros o por responsabilidad de terceros será un ingreso acumulable para el contribuyente (artículo 17-VII)

Si el contribuyente reinvierte parcialmente la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o liquida pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulara a sus demás ingresos la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para liquidar pasivos.

En el tercer párrafo del artículo 47 indica que el contribuyente que invierta cantidades adicionales a las recuperadas considerará a éstas como una nueva inversión, la cual estará sujeta a las reglas que para la deducción de inversiones establece la LISR.

Para saber el plazo que tienen los contribuyentes para reinvertir las cantidades por la compañía aseguradora, nos menciona el cuarto párrafo artículo 47 de la LISR.

“La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse en el ejercicio en que se obtenga la recuperación o en los dos siguientes, a elección del contribuyente. En caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan en el último ejercicio en el que se pudieron haberse reinvertido, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en ese ejercicio.”

De lo anterior se concluye, el contribuyente podrá reinvertir las cantidades recuperadas en el ejercicio en que las obtenga, o en cualquiera de los dos ejercicios siguientes a éste. Si transcurrido este plazo y los contribuyentes no reinvierten las cantidades recuperadas, en el último ejercicio en que hayan podido reinvertirlas, acumularán a sus demás ingresos dichas cantidades.

2.7 DEDUCCIÓN DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

De conformidad con el artículo 15 del CFF daremos el concepto de arrendamiento financiero:

“Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de la opciones terminales que establece la Ley de la materia”.

Los requisitos que debe cumplir el contrato de arrendamiento financiero; deberá celebrarse por escrito, deberá consignarse expresamente el valor del bien objeto de la operación y por último estipularse la tasa de interés pactado o la mecánica para determinarla.

La deducción que proceda en bienes de activo fijo, adquiridos mediante contratos financieros se determinará aplicando los porcentos máximos autorizados por el tipo del bien, al monto original de la inversión, conforme al procedimiento descritos para la depreciación, monto original de referencia según el artículo 48 de la ley citada, será el valor consignado en el contrato respectivo.

Por virtud el contrato de arrendamiento financiero, regulado por la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, el contribuyente determinara adoptar por algunas de las siguientes opciones:

- Adquirir la propiedad del bien mediante el pago de una cantidad determinada “opción compra”.

- Prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando un importe inferior a los que originalmente se había pactado, dicho importe se considerará complemento del MOI por lo que se deducirá lo que resulte de dividir el complemento de la inversión entre el número de años que faltan para terminar de deducir el MOI.
- Participar con la arrendadora financiera por la enajenación de bienes a terceros, deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación en la enajenación.

De lo anterior concluimos, que los arrendatarios que opten por adquirir el bien objeto del arrendamiento, o prorrogar el contrato por un plazo determinado, se considerará el importe de la opción como complemento del MOI, el cual ejemplificaremos a continuación.

Ejemplo:

Fecha de celebración del contrato:	10 de marzo 1998
MOI de la maquinaria:	\$ 200,000.00
Porcentaje máximo autorizado:	10%
Plazo forzoso:	2 años
Importe de la opción de compra:	\$ 15,000.00
Fecha en que se ejerce la opción:	6 de abril 2000
Número de años que faltan para terminar de deducir el MOI al terminar el contrato:	8 años

Complemento del MOI	\$ 15,000.00
(÷) Número de años que faltan por terminar de deducir el MOI al terminar el contrato	<u>8 años</u>
(=) Depreciación anual	\$ 1,875.00

Es decir, el complemento del MOI se deducirá en ocho años, a razón de \$1,875.00 cada año.

Si la opción elegida por el contribuyente en el contrato de arrendamiento financiero es la de obtener participación en la venta de los bienes a terceras personas, considerará como deducible la cantidad que se obtenga conforme al siguiente procedimiento:

	Pagos efectuados
(-)	<u>Cantidades deducidas</u>
(=)	Diferencia (cuando sea mayor)
(-)	<u>Ingreso obtenido por la participación de enajenación</u>
(=)	Deducción de inversión

En el supuesto de que la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades deducidas sea menor que la participación obtenida por la venta de bienes a terceras personas, el resultado representará un ingreso acumulable, incluso cuando no se señale expresamente en dicha fracción.

2.8 Deducción de inversiones para PTU

Para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se determina conforme a una serie de conceptos que se suman a los ingresos acumulables y se restan a deducciones autorizadas de acuerdo al artículo 14 de la LISR, participan en alguno de estos conceptos la deducción de inversiones

Conforme a los ingresos según el artículo 14 fracción I inciso d) menciona.

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

Y de acuerdo a las deducciones que se restan, en la fracción II inciso b) menciona

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los porcentos que para cada bien de que se trate determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 43, 44 ó 45 de la LISR. En caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingreso, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.

Para determinar el cálculo de la PTU para los trabajadores, se consideran los incisos antes mencionados para su base, teniendo participación tanto la depreciación contable, como la fiscal y en combinación con otros elementos para determinarla, aquí solo se mencionan estos incisos ya que es parte del tema que se trata.

CAPÍTULO 3

DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IA E IVA RELATIVAS A LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IA E IVA RELATIVAS A LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

3.1 DEDUCCIÓN DE INVERSIONES CON RESPECTO AL IA

3.1.1 Determinación del promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos

Según el artículo 14 de la LIA, se considera monto original de la inversión, activos fijos, gastos y cargos diferidos lo que la LISR define o estima como tales.

De acuerdo con la fracción II artículo 2 de la LIA, cuando se trate activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien conforme al siguiente procedimiento:

1. Determinación del saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio.

Monto original de la inversión

(-) Depreciación acumulada al ejercicio inmediato anterior por el que se determina el impuesto

(=) Saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio

En caso de bienes adquiridos en el ejercicio por el que se determine el impuesto y de aquellos no deducibles para efectos de la LISR, aún cuando no se estimen como activos fijos, se considerará el monto original de la inversión, en

la LIA señala que, los activos fijos parcialmente deducibles para efectos del ISR se deben considerarse para determinar el promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos. En caso de que sea el primer ejercicio de utilización de tales inversiones se considerará el monto original de la inversión total, es decir, la parte deducible o no deducible.

2. Actualización del saldo por deducir en el ISR al inicio del ejercicio o del monto original de la inversión.

Acorde con el segundo párrafo del artículo 3 de la LIA, el saldo por deducir en el ISR al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión de los bienes adquiridos durante el ejercicio por el que se determine el impuesto, se actualizará desde el mes que se adquirió cada uno de los bienes, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que determine el impuesto. No son objeto de actualización los bienes que se adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Una vez actualizado el factor de actualización, se realizara la siguiente operación:

$$\begin{array}{l} \text{Saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio o} \\ \text{MOI en caso de bienes adquiridos en ese ejercicio} \\ \text{(x) } \underline{\text{Factor de actualización}} \\ \text{(=) Saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio} \\ \text{o MOI actualizado} \end{array}$$

3. Saldo promedio actualizado de activos fijos, gastos y cargos diferidos.

	Saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio o MOI actualizado	
(-)	50% de la deducción anual del ISR en el ejercicio.	
(=)	Saldo promedio actualizado.	

4. Saldo promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos para el impuesto al activo.

	Saldo promedio actualizado	
(÷)	12 meses	
(=)	Saldo promedio mensual actualizado	
(x)	Número de meses en que el bien haya sido utilizado en el ejercicio por el que se determine el IA	
(=)	Saldo promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos para impuesto al activo	

Ejemplo: determinación del promedio para el ejercicio fiscal de 1999 de un automóvil utilitario que se adquirió el 26 de agosto de 1998.

Monto original de la inversión	\$ 125,000.00
(-) Depreciación acumulada al ejercicio fiscal de 1998	
(125,000.00 x 25% /12 x 4)	<u>10,416.66</u>
(=) Saldo por deducir en el ISR al inicio del ejercicio	\$ 114,583.34
(x) El factor de actualización	<u>1.1516</u>
(=) Saldo por deducir en el ISR al inicio del ejercicio actualizado	\$ 131,954.17
(-) 50% de la deducción anual del ISR en el ejercicio	
(125,000.00 x 25% x 1.1516 x 50%)	<u>17,993.75</u>
(=) Saldo promedio actualizado entre 12 meses	113,960.42
(=) Saldo promedio mensual actualizado	9,496.70
(x) Número de meses en que el automóvil se utilizó en el ejercicio por el que se determine el IA	<u>12</u>
(=) Saldo promedio para el IA	<u><u>113,960.42</u></u>

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC junio 1999}}{\text{INPC agosto 1998}} = \frac{294.7500}{255.9370} = 1.1516$$

3.1.2 Promedio de activos fijos.

Acorde con la regla 325 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1996, los contribuyentes que hayan efectuado la deducción inmediata de inversiones de bienes nuevos de activo fijo conforme al decreto del 1 de noviembre de 1995, deberán tener presente que cuando enajenen un bien que hubieran deducido en forma inmediata antes de que transcurra el plazo en que lo debieron conservar, presentarán declaración complementaria del impuesto al activo por el ejercicio fiscal de 1996 y por los siguientes ejercicio en que hubieran reducido el impuesto al activo determinando el IA del ejercicio en él la deducción inmediata de dicho bien.

Conforme ala regla 10.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, los contribuyentes que hayan efectuado la deducción inmediata de inversión en bienes nuevos de activo fijo en los términos del decreto del 24 de diciembre de 1996, deberán tener presente que cuando enajenen un bien que hubieran deducido en forma inmediata antes de que transcurra el plazo en que lo debieron conservar, al igual que el decreto de 1995 presentarán declaración complementaria del IA por el ejercicio de 1997 y por los siguientes ejercicios en que hubieran reducido el impuesto al activo, determinando el IA del ejercicio que corresponda, sin considerar el efecto que haya tenido en él la deducción inmediata de dicho bien.

El último párrafo de la fracción II artículo 2 de la LIA, los contribuyentes que tengan activos fijos a los que se les haya aplicado la deducción inmediata, conforme al artículo 51 de la LISR vigente en 1998, considerarán como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por aplicar la

deducción inmediata. En este caso, y según el bien de que se trate, los contribuyentes aplicaran los porcentos máximos de deducción autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la LISR.

3.1.3 Opción para determinar el promedio de activos.

En la regla 4.9 de la Resolución Miscelánea para el año 2000 otorga, la opción a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio de 1999 no hayan excedido de una cantidad equivalente a 11 millones 398 mil 972 pesos, podrán determinar el valor de su activo en el ejercicio de 2000 en los términos del artículo 12 de la LIA en lugar de determinarlo conforme al artículo 2 de la misma.

En la regla 4.10 para efectos del artículo 12, fracción II y penúltimo párrafo del LIA, se da a conocer en el anexo 9 de la resolución, la tabla de factores de actualización de activos fijos, gastos y cargos diferidos, en la cual se considera el año en que se adquirieron o aportaron los activos, las tasas máximas de deducción previstas en la LISR y el factor de actualización correspondiente.

El artículo 12 menciona como deben determinar el valor del activo los contribuyentes que opten por pagar ISR conforme al régimen simplificado. En el artículo 12 fracción II de la LIA menciona:

Tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos y de terrenos, el saldo promedio se calculará multiplicando el monto original de la inversión de cada uno de los activos y terrenos por el factor de la tabla de activos fijos,

gastos y cargos diferidos y terrenos que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sumando el resultado obtenido por cada uno.

3.1.4 Determinación del saldo por deducir de inversiones a las que se aplican porcentos menores.

Según el artículo 8 del reglamento de la LIA, para calcular el promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos, los contribuyentes que con anterioridad al 1 de Abril de 1989 hayan deducido sus activos fijos, gastos y cargos diferidos en cada ejercicio aplicando porcentos menores a los autorizados en la LISR, podrán optar por determinar el saldo por deducir, de ellos considerando los porcentos máximos autorizados en la LISR, en lugar de los porcentos menores que se hayan aplicado.

Dicha opción no podrá ser aplicable con respecto a bienes, en donde el contribuyente haya deducido aplicando la deducción inmediata, en los términos del artículo 51 de la LISR, vigente hasta 1998.

3.2 DEDUCCIÓN DE INVERSIONES CON RESPECTO AL IVA

3.2.1 Acreditamiento del IVA con respecto a las inversiones.

Inversiones deducibles.

Uno de los requisitos que señala el artículo 4 de la LIVA para poder efectuar el acreditamiento de dicho impuesto, se refiere a que el IVA pagado corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la

realización de los actos gravados del contribuyente, entendiéndose como tal a aquellas erogaciones que sean deducibles par los fines del ISR. De ello infiere que el IVA pagado respecto de inversiones deducibles, así como los gastos inherentes a tales inversiones, será acreditable en 100%.

Inversiones parcialmente deducibles.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para efectos de la LISR, únicamente se podrá efectuar el acreditamiento del IVA trasladado al contribuyente en la proporción en que las erogaciones sean deducibles para fines del ISR.

Ejemplo.

Una persona moral adquirió un automóvil en el mes de octubre de 1999.

Valor del automóvil	\$ 310,500.00
(+) IVA al 15%	\$ <u>46,575.00</u>
(=) Valor total del automóvil	\$ 357,075.00
Tope máximo deducible para efectos del ISR	\$ 294,385.00

El contribuyente deberá realizar la siguiente operación para saber en que proporción podrá acreditar el IVA que pagó por el automóvil, así como el IVA acreditable con respecto a los gastos relacionados con dicho automóvil.

Tope máximo deducible para efectos de ISR	\$ 294,385.00
(÷) Valor del automóvil	\$ 310,500.00
(=) Proporción en la que se podrá acreditar el IVA	<u>0.94</u>

Esto significa que el contribuyente únicamente acreditará en 94% el IVA pagado por la adquisición del automóvil, así como los gastos inherentes a éste.

IVA pagado en la adquisición del automóvil	\$ 46,575.00
(x) Proporción	<u>0.94</u>
(=) IVA acreditable	\$ 43,780.50

AcREDITAMIENTO DEL IVA DE INVERSIONES O GASTOS EN PERIODOS PREOPERATIVOS.

De acuerdo con el tercer párrafo de la fracción I artículo 4 de la LIVA, los contribuyentes que adquieran inversiones o realicen gastos en periodos preoperativos, estarán a la siguiente:

1. Podrán estimar el destino de las inversiones y de los gastos preoperativos.
2. Podrán acreditar el IVA que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago de impuestos. (actividades gravadas)
3. Cuando de la estimación resulte una diferencia de impuesto por error en el cálculo, que no exceda de 10% de impuesto pagado, no pagarán recargos, siempre y cuando el pago se efectúe de manera espontánea.

3.2.2 AcREDITAMIENTO DE IVA por enajenación de inversiones usadas.

En el artículo I de la LIVA, la enajenación de bienes usados está gravada por esta ley; sin embargo, en ciertos casos la enajenación de dichos bienes está exenta.

En la fracción IV artículo 9 de la misma ley se indica que la enajenación de bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas, estará exenta del pago de IVA.

Para estos efectos, el último párrafo del artículo 16 del CFF dispone que las personas físicas o morales que realicen actividades empresariales, ya sea directamente, mediante fideicomiso o por conducto de terceros, se considerarán empresas. Bajo este supuesto, si una persona física que no realiza actividades empresariales vende un activo fijo usado, el importe de esta enajenación estará exento del pago del IVA.

Enajenación de automóviles y camiones usados por personas físicas.

Cuando se enajenen automóviles o camiones usados de personas físicas que no trasladen el IVA en forma expresa y por separado (asalariados, amas de casa, etc.) el impuesto se determinará conforme al procedimiento previsto en el artículo 20 del reglamento de la misma ley, de la cual se expresa de la siguiente manera:

	Precio pactado en la enajenación del automóvil o camión usado
(-)	Costo de adquisición de automóvil o camión usado <u>(sin incluir gastos de reparación o mejoras)</u>
(=)	Base del IVA
(x)	Tasa de IVA
(=)	<u>IVA causado en la enajenación de automóviles o camiones usados</u>

Es de observar que para poder pagar el IVA sobre la base determinada en la operación anterior, al adquirir el automóvil o camiones usados el contribuyente deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Efectuar el pago correspondiente con cheque nominativo.
2. Conservar la copia de la factura y demás documentos en los que conste el nombre, domicilio y, en su caso, el RFC del vendedor, marca, tipo, año, modelo, número de motor y de serie de la carrocería, del vehículo.

3.2.3 Acreditamiento de IVA por pérdida de bienes.

De acuerdo al primer párrafo artículo 1 de la LIVA se puede inferir si las indemnizaciones que pagan las compañías de seguros a los contribuyentes por la pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor son actos gravados por la LIVA.

Están obligados al pago de impuestos al valor agregado establecido en la Ley de IVA, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicio.

Según se observa, dichas indemnizaciones no corresponden a ninguno de los conceptos indicados: por consiguiente, no son un acto o actividades por el que deba pagar IVA. En un estudio elaborado por la Asociación Mexicana de

Instituciones de Seguros, se concluye que el pago de la indemnización al asegurado por la institución de seguros no es un acto gravado con el IVA, pues ello no representa el precio de adquisición del bien cubierto, sino el resarcimiento de un daño sufrido.

Además, señala que por la adquisición del bien salvado por parte de la compañía aseguradora sí se causa IVA, excepto cuando se trate de bienes usados propiedad de contribuyentes que no realicen actividades empresariales, ya que tal adquisición corresponde a una operación diversa de la asunción y cobertura del riesgo por parte de la compañía de seguros, en la cual ésta adquiere el bien siniestrado mediante el pago de su precio, con posterioridad a la celebración del contrato de seguros y a la materialización del riesgo.

Finalmente, indica que el deducible no es objeto de IVA cuando se liquida a la compañía aseguradora, en razón de que implica la participación del asegurado en el siniestro. Esto es aplicable a las personas físicas y morales, sin importar que realice o no actividades empresariales.

3.2.4 Pago del IVA en contratos de arrendamiento financiero.

Cuando se trate de arrendamiento financiero, acorde con el tercer párrafo artículo 12 de la LIVA, se otorga la opción de diferir el IVA correspondiente al monto de los pagos por conceptos de intereses conforme estos sean exigibles.

Así el IVA que en su caso, se cause por enajenación del bien de que se trate, deberá pagarse al momento de celebrar el contrato de arrendamiento financiero.

CASO PRÁCTICO

Razón social:	"Milenio, S.A. de C.V."
R.F.C.	MIL970219R75
Giro de actividad	Compra y venta de motocicletas

PLANTEAMIENTO

La compañía "Milenio, S.A. de C.V." es una persona moral que tributa en el régimen general de la LISR.

Determinación del monto de la depreciación de el activo fijo, que le corresponde al ejercicio de 1999 de acuerdo a los siguientes datos:

DATOS DE LOS BIENES

MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA

No. 1 Tipo del bien:	3 Conjuntos ejecutivos
Fecha de adquisición:	18-Mar-97
Número de factura	113
Monto original de la inversión	\$ 7,530.00 más IVA
Tasa de depreciación anual	10%

Depreciación acumulada a diciembre de 1998	
Depreciación de 1997	
9/12 meses de uso completos = 75.00%	
Monto original de la inversión	\$ 7,530.00
Porcentaje meses de uso	75%
Igual monto meses utilizados	\$ 5,647.50
Por tasa de depreciación anual	10%
Igual a depreciación 1997	\$ 564.75
Depreciación de 1998	
Monto original de la inversión	\$ 7,530.00
Por tasa de depreciación anual	10%
Igual a depreciación 1998	\$ 753.00
Total depreciación a 1998	1,317.75

No. 2 Tipo del bien:	Escritorios y sillas secretariales
Fecha de adquisición:	07-Feb-99
Número de factura	140
Monto original de la inversión	\$ 2,580.00 más IVA
Tasa de depreciación anual	10%
Depreciación 1998	-

EQUIPO DE CÓMPUTO

No. 3 Tipo del bien:	2 Equipos cómputo c/ impresoras
Fecha de adquisición:	03-Mar-97
Número de factura	57
Monto original de la inversión	\$ 35,700.00 más IVA
Tasa de depreciación anual	30%

Depreciación acumulada a diciembre de 1998	
Depreciación de 1997	
9/12 meses de uso completos = 75.00%	
Monto original de la inversión	\$ 35,700.00
Porcentaje meses de uso	75%
Igual monto meses utilizados	\$ 26,775.00
Por tasa de depreciación anual	30%
Igual a depreciación 1997	\$ 8,032.50
Depreciación de 1998	
Monto original de la inversión	\$ 35,700.00
Por tasa de depreciación anual	30%
Igual a depreciación 1998	\$ 10,710.00
Total depreciación a 1998	\$ 18,742.50

No. 4 Tipo del bien: 1 computadora personal
 Fecha de adquisición: 28-May-97
 Número de factura 73
 Monto original de la inversión \$ 18,500.00 más IVA
 Tasa de depreciación anual 30%
 Nota: Esta computadora deja de ser útil el 10 de diciembre 1999

Depreciación acumulada a diciembre de 1998	
Depreciación de 1997	
7/12 meses de uso completos = 58.33%	
Monto original de la inversión	\$ 18,500.00
Porcentaje meses de uso	58.33%
Igual monto meses utilizados	\$ 10,791.05
Por tasa de depreciación anual	30%
Igual a depreciación 1997	\$ 3,237.32
Depreciación de 1998	
Monto original de la inversión	\$ 18,500.00
Por tasa de depreciación anual	30%
Igual a depreciación 1998	\$ 5,550.00
Total depreciación a 1998	\$ 8,787.32

EQUIPO DE TRANSPORTE

No. 5 Tipo del bien:	1 camioneta pick-up mod. 97
Fecha de adquisición:	15-Abr-97
Número de factura	103
Monto original de la inversión	\$ 161,400.00 más IVA
Tasa de depreciación anual	25%
Nota: Esta camioneta se enajena el 25 de noviembre de 1999 y el precio de venta fue de \$ 80,700.00	

Depreciación acumulada a diciembre de 1998	
Depreciación de 1997	
8/12 meses de uso completos = 66.67%	
Monto original de la inversión	\$ 161,400.00
Porcentaje meses de uso	66.67%
Igual monto meses utilizados	\$ 107,605.38
Por tasa de depreciación anual	25%
Igual a depreciación 1997	\$ 26,901.35
Depreciación de 1998	
Monto original de la inversión	\$ 161,400.00
Por tasa de depreciación anual	25%
Igual a depreciación 1998	\$ 40,350.00
Total depreciación a 1998	\$ 67,251.35

No. 6 Tipo del bien:	1 automóvil utilitario mod. 98
Fecha de adquisición:	30-Jun-98
Número de factura	255
Monto original de la inversión	\$ 250,800.00 más IVA
Monto límite deducible	\$ 225,688.00
Partida no deducible	\$ 25,112.00
Tasa de depreciación anual	25%

Nota: El auto fue robado el 4 de agosto 1999, el cual estaba asegurado. Y la compañía de seguros reembolsa una cantidad por \$ 233,000.00 en la cual se reinvierte una cantidad de \$ 200,000.00 el mismo mes.

Depreciación acumulada a diciembre de 1998	
Depreciación de 1998	
6/12 meses de uso completos = 50%	
Límite máximo deducible	\$ 225,688.00
Porcentaje meses de uso	<u>50%</u>
Igual monto meses utilizados	\$ 112,844.00
Por tasa de depreciación anual	<u>25%</u>
Total depreciación a 1998	<u><u>\$ 28,211.00</u></u>

GASTOS DE INSTALACIÓN

No. 7 Tipo del bien:	Acondicionamiento oficinas
Fecha de adquisición:	08-Ene-98
Número de factura	65
Monto original de la inversión	\$ 80,200.00 más IVA
Tasa de depreciación anual	5%

Depreciación acumulada a diciembre de 1998

Depreciación de 199

11/12 meses de uso completos = 91.67%

Monto original de la inversión	\$ 80,200.00
--------------------------------	--------------

Porcentaje meses de uso	91.67%
-------------------------	--------

Igual monto meses utilizados	\$ 73,519.34
------------------------------	--------------

Por tasa de depreciación anual	5%
--------------------------------	----

Total depreciación a 1998	<u>\$ 3,675.97</u>
---------------------------	--------------------

"MILENIO, S.A. DE C.V."
RESUMEN DE DATOS DE ACTIVOS

No.	Tipo de bien	Fecha de adquisición	MOI	Depreciación acum. a 1998
Mobiliario y equipo de oficina				
1	Conjuntos ejecutivos	18-Mar-97	7,530.00	1,317.75
2	Escritorios y sillas secretariales	07-Feb-99	2,580.00	-
Equipo de cómputo				
3	Equipos de cómputo c/impresoras	03-Mar-97	35,700.00	18,742.50
4	Computadora personal	28-May-97	18,500.00	8,787.32
Equipo de transporte				
5	Camioneta pick-up mod. 97	15-Abr-97	161,400.00	67,251.35
6	Automóvil utilitario mod. 98	30-Jun-98	225,688.00	28,211.00
Gastos de instalación				
7	Acondicionamiento oficinas	08-Ene-98	80,200.00	3,675.97

MILENIO, S.A. DE C.V.
 CEDULA DE DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO 1999 (ISR)

Descripción		Fecha de adquisic.	Fecha de baja	M.O.I.	Dep. Acum. al 31-12-98	Saldo por deducir	Tasa (%)
Mobiliario y equipo de oficina							
1	3 Conjuntos ejecutivos	18-Mar-97		7,530.00	1,317.75	6,212.25	10%
2	Escritorios y sillas secretariales	7-Feb-99		2,580.00	-	2,580.00	10%
Total mobiliario y eq. Oficina				10,110.00	1,317.75	8,792.25	
Equipo de computo							
3	2 Equipos de computo (c/impresoras)	3-Mar-97		35,700.00	18,742.50	16,957.50	30%
4	1 Computadora personal	28-May-97	10-Dic-99	18,500.00	8,787.32	9,712.68	30%
Total equipo de computo				54,200.00	27,529.82	26,670.18	
Equipo de transporte							
5	1 Camioneta Pick-up mod. 97	15-Abr-97	25-Nov-99	161,400.00	67,251.35	94,148.65	25%
6	1 Automóvil utilitario	30-Jun-98	4-Ago-99	225,688.00	28,211.00	197,477.00	25%
Total equipo de transporte				387,088.00	95,462.35	291,625.65	
Gastos de instalación							
7	Acondicionamiento oficinas	8-Ene-98		80,200.00	3,675.83	76,524.17	5%
Total gastos de instalación				80,200.00	3,675.83	76,524.17	
Gran total				531,598.00	127,985.75	403,612.25	

U.M.P.M.E. Ultimo Mes de la Primera Mitad del Ejercicio

MILENIO, S.A. DE C.V.
CEDULA DE DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO 1999 (ISR)

Deprec. mensual	Meses de uso	Deprec del ejercicio	Deprec acum al 31-12-99	Saldo p/ded. al 31-12-99	INPC mes adquisic.	INPC U.M.P.M.E.	Factor de actualiz.	Deprec. actualizada	
1	62.75	12	753.00	2,070.75	5,459.25	211.5960	294.7500	1.3929	1,048.85
2	21.50	10	215.00	215.00	2,365.00	285.7730	296.6980	1.0382	223.21
	84.25		968.00	2,285.75	7,824.25				1,272.07
3	892.50	12	10,710.00	29,452.50	6,247.50	211.5960	294.7500	1.3929	14,917.96
4	462.50	11	5,087.50	13,874.82	4,625.18	215.8340	292.8260	1.3567	6,902.21
	1,355.00		15,797.50	43,327.32	10,872.68				21,820.17
5	3,362.50	10	33,625.00	100,876.35	60,523.65	213.8820	292.8260	1.3691	46,035.99
6	4,701.83	7	32,912.83	61,123.83	164,564.17	251.0790	288.4280	1.1487	37,806.97
	8,064.33		66,537.83	162,000.18	225,087.82				83,842.96
7	334.17	11	3,675.83	7,351.66	72,848.34	236.9310	251.0790	1.0597	3,895.28
	334.17		3,675.83	7,351.66	72,848.34				3,895.28
	9,837.75		86,979.17	214,964.92	316,633.08				110,830.48

MILENIO, S.A. DE C.V.
CEDULA DE DEPRECIACION DEL EJERCICIO DE 1999. (IA)

	Descripción	Fecha de adquisic.	M.O.L.	Dep. Acum. al 31-12-99	Saldo p/ded. al 31-12-99	Deprec del dejericio
Mobiliario y equipo de oficina						
1	3 Conjuntos ejecutivos	18-Mar-97	7,530.00	2,070.75	5,459.25	753.00
2	Escritorios y sillas secretariales	7-Feb-99	2,580.00	215.00	2,365.00	215.00
	Total mobiliario y eq. Oficina		10,110.00	2,285.75	7,824.25	968.00
Equipo de cómputo						
3	2 Equipos de computo (c/impresoras)	3-Mar-97	35,700.00	29,452.50	6,247.50	10,710.00
4	1 Computadora personal	28-May-97	18,500.00	13,874.82	4,625.18	5,087.50
	Total equipo de computo		54,200.00	43,327.32	10,872.68	15,797.50
Equipo de transporte						
5	1 Camioneta Pick-up mod. 97	15-Abr-97	161,400.00	100,876.35	60,523.65	33,625.00
6	1 Automóvil utilitario	30-Jun-98	225,688.00	61,123.83	164,564.17	32,912.83
	Total equipo de transporte		387,088.00	162,000.18	225,087.82	66,537.83
Gastos de instalación						
7	Acondicionamiento oficinas	8-Ene-98	80,200.00	7,351.66	72,848.34	3,675.83
	Total gastos de instalación		80,200.00	7,351.66	72,848.34	3,675.83
	Gran total		531,598.00	214,964.91	316,633.09	86,979.16

MILENIO, S.A. DE C.V.
CEDULA DE DEPRECIACION DEL EJERCICIO DE 1999. (IA)

INPC mes adquisic.	INPC U.M.P.M.E.	Factor de actualiz.	Saldo p/d actualizado	Deprec. actualizada	50% dep actualiz.	Promedio de A. Fijos
211.5960	294.7500	1.3929	7,604.19	1,048.85	524.43	7,079.76
285.7730	296.6980	1.0382	2,455.34	223.21	111.61	2,343.74
			10,059.53	1,272.07	636.03	9,423.50
211.5960	294.7500	1.3929	8,702.14	14,917.96	7,458.98	1,243.16
215.8340	292.8260	1.3567	6,274.98	6,902.21	3,451.11	2,823.88
			14,977.12	21,820.17	10,910.09	4,067.04
213.8820	292.8260	1.3691	82,862.93	46,035.99	23,017.99	59,844.94
251.0790	288.4280	1.1487	189,034.86	37,806.97	18,903.48	170,131.38
			271,897.79	83,842.96	41,921.48	229,976.31
236.9310	251.0790	1.0597	77,197.39	3,895.28	1,947.64	75,249.75
			77,197.39	3,895.28	1,947.64	75,249.75
			374,131.83	110,830.47	55,415.23	318,716.60

MILENIO, S.A. DE C.V.**DETERMINACION DE LA ENAJENACIÓN DE
EQUIPO DE TRANSPORTE****DATOS**

Tipo de bien:	Camioneta Pick-up
Fecha de adquisición	15-Abr-97
Costo de adquisición:	\$ 161,400.00
Porcentaje de depreciación:	25%
Fecha de enajenación	10-Nov-99
Valor de enajenación:	\$ 80,700.00
Dep. acumulada la 31-oct-99	\$ 100,876.35
Meses de uso completos:	10
Saldo por deducir:	\$ 60,523.65

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC MAYO 99}}{\text{INPC ABRIL 97}}$$

$$\text{F.A.} = \frac{292.8260}{213.8820} = 1.3691$$

SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO AL 31-OCTUBRE-1999

Costo de adquisición	\$ 161,400.00
(-) Depreciación acumulada	<u>100,876.35</u>
(=) Saldo por deducir	\$ 60,523.65
(X) Factor de actualización	<u>1.3691</u>
(=) Saldo por deducir actualizado	<u><u>82,862.93</u></u>

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PERDIDA FISCAL

Precio de enajenación	\$ 80,700.00
(-) Saldo p/deducir actualizado	<u>82,862.93</u>
(=) Pérdida fiscal por enajenación	<u><u>\$ -2,162.93</u></u>

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD CONTABLE

Precio de enajenación	\$ 80,700.00
(-) Saldo p/deducir sin actualizar	<u>60,523.65</u>
(=) Utilidad contable	<u><u>\$ 20,176.35</u></u>

MILENIO, S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN DEL MONTO REINVERTIDO
POR ROBO DE AUTOMÓVIL

DATOS:

Tipo del bien:	Automóvil utilitario mod. 98
Fecha de adquisición:	30-Jun-98
Monto original de la inversión:	\$ 225,688.00
Por ciento máximo autorizado:	25%
Fecha de robo:	04-Ago-99
Cantidad recuperada:	\$ 233,000.00
Cantidad reinvertida	\$ 200,000.00
Depreciación acumulada agosto-99	\$ 61,123.83

Factor de actualización

$$F.A. = \frac{\text{INPC marzo 99}}{\text{INPC junio 98}} = \frac{288.4280}{251.0790} = 1.1487$$

SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO

Monto original de la inversión	225,688.00
(-) Depreciación acumulada	<u>61,123.83</u>
(=) Saldo por deducir	164,564.17
(x) Factor de actualización	<u>1.1487</u>
(=) Parte pendiente p/deducir actualizada	<u><u>189,034.86</u></u>
Cantidad recuperada	233,000.00
(-) Monto original de la reinversión	<u>205,000.00</u>
(=) Ingreso acumulable	<u><u>28,000.00</u></u>

DETERMINACIÓN DE LA PARTE PENDIENTE DE DEDUCIR

Monto original de la reinversión	205,000.00
(-) Parte pendiente de deducir	<u>189,034.86</u>
(=) Inversión no deducible	<u><u>15,965.14</u></u>

En este caso la deducción no se hará en un solo ejercicio, sino en la parte que le corresponda en cada ejercicio hasta el número de años pendientes de agotar el MOI

CONCLUSIONES.

Este trabajo fue realizado para determinar la correcta aplicación y manejo de las depreciaciones y amortizaciones de los activos, que puede tener una persona moral, con base a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto permite que el contribuyente lleve un control adecuado de sus Activos Fijos.

Las depreciaciones calculadas tanto contables como fiscales, son reflejadas en la conciliación fiscal y contable, así también juegan en la determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades y el correcto cálculo se puede manejar para que el contribuyente tenga un beneficio para el pago de sus impuestos, tomando las alternativas que la Ley da, para optar cuando puede empezar a depreciar el bien.

Se puede decir que con los diferentes ejemplos realizados en este trabajo fueron de manera sencilla a manera de que fuera clara la teoría y la aplicación de las depreciaciones en los diferentes casos en donde se pueda encontrar el contribuyente, de alguna manera todas las personas morales tienen que determinar las depreciaciones de sus activos, para después determinar la base para el pago el Impuesto al Activo.

BIBLIOGRAFÍA

CORRAL Moreno Manuel

Estudio práctico del ISR para personas morales.

3era. Edición marzo 2000

Editorial ISEF

Principios de contabilidad generalmente aceptados.

2ª reimpresión septiembre 1997

Editorial IMCP

NICOLAU Calvo Enrique

Comentarios a la reforma fiscal 2000

Editorial Themis

ALVAREZ Niño Raúl

Contabilidad intermedia II

Editorial trillas

6ª edición junio 1990

ROJO Chávez José

Leyes del ISR/IAC 1998

Editorial sicco

Manual de casos prácticos del ISR

Editorial tax

LEYES

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Editorial ISEF

Novena edición Enero 2000

REVISTAS UTILIZADAS

Prontuario de Actualización Fiscal

Información Dinámica de Consultoría

Práctica Fiscal