

COMENTARIOS PRACTICOS AL
REGIMEN FISCAL DE
**EMPRESAS
CONSTRUCTORAS**

2019

- *Código Fiscal de la Federación*
- *Impuesto Sobre la Renta*
- *Impuesto al Valor Agregado*



EDITORIAL ISEF
EMPRESA LIDER

L.C. Antonio Luna Guerra

Primera edición
Diciembre de 2005

Décima primera edición
Enero de 2019

© Derechos Reservados conforme a la Ley
por el Autor y por la Empresa Editorial.
EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.
Av. Del Taller No. 82 P.A.
Col. Tránsito, Cuauhtémoc
C.P. 06820, Ciudad de México
Tel. conmutador: (55) 50-96 5100

Prohibida la reproducción total o parcial
de esta obra por cualquier medio, sin autorización
escrita del autor o de esta Empresa Editorial.

Número de Registro de la CANIEM 564.

ISBN-978-607-541-116-3

CONTIENE INFORMACION PUBLICADA EN EL D.O.F. HASTA EL 31 DE
DICIEMBRE DE 2018.

LOS COMENTARIOS Y EJEMPLOS EXPUESTOS EN ESTA OBRA SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR.

IMPRESO EN MEXICO
PRINTED IN MEXICO

DATOS DEL AUTOR

Licenciado en Contaduría de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Licenciado en Derecho de la Facultad de Estudios Superiores Acatlán de la UNAM.

Maestría en Administración en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Catedrático de la Facultad de Contaduría y Administración en Licenciatura y Posgrado, así como del Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Fundador y representante legal del Despacho Luna Guerra y Asociados, S.C.

Capacitador con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Director de la Asociación Mexicana de Atención a la Capacitación, A.C.

Fundador del Instituto Mexicano de Valuación Gubernamental, A.C.

Mediador Privado 366 de la Ciudad de México, certificado en las áreas civil, familiar y mercantil.

e-mail: lunaguerra73@hotmail.com

AGRADECIMIENTO

“Para vosotros, pues, los que creéis, él es precioso.

*En cambio para los que no creen:
La piedra que los edificadores desecharon
ha venido a ser la cabeza del ángulo”.*

1 Pedro 2:7

*“A situaciones críticas,
medidas críticas”.*

El autor

*“Veo un México con hambre y sed de justicia.
Un México de gente agraviada por las distorsiones
que imponen a la ley quienes deberían de servirla.
De mujeres y hombres afligidos por abuso
de las autoridades o por la arrogancia
de las oficinas gubernamentales”.*

Luis Donaldo Colosio

INTRODUCCION

ABREVIATURAS

CAPITULO I. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

1. GENERALIDADES

CAPITULO II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. PERSONAS MORALES LUCRATIVAS

1.1. Acumulación del Ingreso

1.1.1. Tratamiento de los ingresos en general

1.1.2. Tratamiento de los anticipos

1.2. Deducciones Autorizadas

1.2.1. Costo de lo vendido

Adquisición de materias primas

Mano de obra

Gastos indirectos

1.2.2. Conceptos deducibles, conflictivos más comunes

Requisitos de los comprobantes (artículo 29-A CFF)

Respecto a compra de materiales

Respecto a nómina

Respecto a honorarios

Respecto a combustibles y lubricantes

Respecto a viáticos y gastos de viaje

Respecto a permisos y pago de derechos

Respecto a importación de materiales

Respecto a estimaciones

A través de mediación mercantil

En relación con donativos

1.2.3. Conceptos no deducibles más comunes (artículo 28 LISR)

Mención en forma general de cada uno

1.2.4. Aplicación del costo de lo vendido

1.3. Determinación del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio

1.4. Determinación del Impuesto Sobre la Renta en los Pagos

Provisionales

1.5. Ajustes a los Pagos Provisionales

CAPITULO III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. CONCEPTOS EXENTOS

2. CONCEPTOS GRAVADOS

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

EJEMPLOS PARA 2019

BIBLIOGRAFIA

HEMEROGRAFIA

REFERENCIAS ELECTRONICAS

INTRODUCCION

Las constructoras llevan un régimen fiscal parecido en varios aspectos tanto en personas morales como en personas físicas, según sea el caso.

En la mayoría de los casos encontramos este tipo de actividades enmarcado dentro de las personas morales debido al monto de la inversión en que se incurre para poder desarrollar esta actividad, además de que intervienen varias personas.

Puede ocurrir también que sea una sola persona física o varias personas físicas, en específico en copropiedad, pero es menos probable.

Recordemos que aparte de las constructoras, el artículo 17 del RLISR especifica que los contribuyentes que se dedican a la fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, podrán acumular los ingresos que provengan de dichos contratos, conforme a estimaciones autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro y sus deducciones las efectuarán como lo hacen las constructoras.

Adicional a lo anterior, aquellos contribuyentes que tengan por objeto la demolición, proyección, inspección o supervisión de obra, podrán aplicar el régimen fiscal de las constructoras, pero al ejercer esta opción, será por todos los contratos de referencia que celebren en el ejercicio.

Además, a lo largo de este material observaremos que se utiliza mucho la modalidad de fecha de autorización o aprobación, que significa aquella en que el residente de supervisión o la persona facultada por el cliente para efectuar la supervisión del avance de la obra, firme de conformidad dicha estimación.

También, se presentan algunas tesis, las cuales tienen como fundamento artículos vigentes hasta el año 2001:

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, julio de 1998. Tesis: P/J. 32/98. Página: 5. Materia: Constitucional. **CONFLICTO DE LEYES. ES INEXISTENTE CUANDO OPERA LA DEROGACION TACITA DE LA LEY ANTERIOR POR LA POSTERIOR.** *Cuando el conflicto de leyes se plantea entre una ley anterior y una posterior en la regulación que realizan sobre la misma materia, si ambas tienen la misma jerarquía normativa, fueron expedidas por la misma autoridad legislativa y tienen el mismo ámbito espacial de vigencia, cabe concluir que no existe conflicto entre ellas, porque aun cuando no haya disposición derogatoria, opera el principio jurídico de que la ley posterior deroga tácitamente a la anterior en las disposiciones que le sean total o parcialmente incompatibles.*

También es importante considerar que en este apartado es necesario observar el pago con cheque nominativo para abono en cuenta para efectos de respaldar la deducibilidad debido a que en muchos casos no se manejan comprobantes, por lo que también es necesario tener soportada la operación con el contrato de compraventa, a lo que en este caso, aplica supletoriamente el Derecho Federal Común, y en específico el Código Civil que nos señala el soporte jurídico de los contratos.

En 2013 el país tuvo una administración que no efectuó movimientos importantes ese año. Para 2014 se hizo una reforma fiscal muy extensa, la que modificó tanto el Código Fiscal de la Federación, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Esta nueva administración indicó que momentáneamente no habrá reforma fiscal, al menos durante 2019, pero, como en todas las administraciones, seguramente para el segundo año comenzarán a hacer cambios, lo cual quizá conlleve al mismo control digital, y probablemente a que nuevamente se tenga el dictamen fiscal.

En la administración anterior observábamos que los gobernantes únicamente tenían la mala intención de obtener recaudación y destinarla no al gasto público, sino a intereses particulares, lo cual cada vez era más creciente, como lo fue el caso de Duarte, Videgaray, Peña, Meade, entre otros tantos. Esperemos que esta nueva administración no tenga dichas intenciones.

Pretendían hacernos creer que las reformas eran para que existiera justicia en la materia fiscal, y en realidad era todo lo contrario, beneficiaban a los más beneficiados y perjudicaban a los más perjudicados, adicionado a que teníamos un Poder Judicial que cada vez era más corrupto y que no servía para lo que realmente debía servir; únicamente buscaban sus intereses particulares.

Sumados a un Congreso de la Unión que no realizaba su trabajo y que únicamente buscaba llevar a cabo la aprobación de leyes que les beneficiaran en forma personal; en ningún momento pensaban en los intereses comunes. Ojalá este nuevo Congreso en verdad cumpla con sus funciones.

Se necesita una verdadera reforma fiscal, y muy probablemente se dé en esta administración. Probablemente estos primeros días exista un beneficio de condonación, como ocurre cada principio de administración.

Tenemos nuevo Secretario de Hacienda y nueva jefa del SAT, dichos cambios podrían ser favorables para que estas dependencias sean más transparentes y que, además, lleven a cabo una simplificación administrativa.

Ojalá también exista una nueva reforma laboral, ya que la que ocurrió hace seis años en realidad no tuvo el efecto esperado; y que se beneficie en forma conjunta a empresas y trabajadores, así como la realización de un debido trabajo, ya sea por las juntas de conciliación o, en su caso, por los juzgados laborales, lo que a final de cuentas quede al frente.

ABREVIATURAS

A.C.	Asociación Civil
A en P	Asociación en Participación
ALAC	Administración Local de Asistencia al Contribuyente
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIEC	Clave de Identificación Electrónica Confidencial
DIOT	Declaración Informativa de Operaciones con Terceros
e.firma	Firma Electrónica
IEVA	Identificación Automática Vehicular
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LFT	Ley Federal del Trabajo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
PIB	Producto Interno Bruto
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades

RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
S.A.	Sociedad Anónima
SAT	Servicio de Administración Tributaria
S.C.	Sociedad Civil
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UMA	Unidad de Medida y Actualización

CAPITULO I

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

1. GENERALIDADES

Debemos tomar en cuenta que las operaciones que se llevan a cabo con las constructoras son muy irregulares en materia fiscal; debido a que se hacen entre personas físicas, no deberían en muchos casos ni siquiera inscribirse en el RFC, sin embargo, esto es un error debido a que la autoridad no sólo considera el registro para efectos de llevar a cabo actos de fiscalización, sino los movimientos que se dan en la cuenta bancaria y las declaraciones que se presenten a la autoridad.

El artículo 27 del CFF señala que cuando se tramite el RFC se tramitará también la FIEL, o considerando que la inscripción se debe solicitar ante dicho registro cuando el contribuyente presente declaraciones en forma periódica o cuando expida comprobantes. En este supuesto, cuando hablamos de una constructora persona moral o persona física empresaria, se debe llevar a cabo dicho registro, sin embargo, cuando hablamos de personas físicas que en su caso llevan a cabo la remodelación o adición de un inmueble, no se da tal supuesto, inclusive cuando busca la posterior enajenación del bien inmueble. Se debe considerar también que cuando la autoridad lleva a cabo una visita domiciliaria y dentro del desarrollo de la misma comete una serie de errores, podrá reponer el procedimiento en una sola ocasión, lo cual resulta realmente absurdo e incoherente, debido a que deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente ya que el plazo en el que se repone el acta por error u omisión se suspende hasta por dos meses. Por otro lado, las multas en materia fiscal oscilan entre un 55 y 75% de la contribución omitida. Un punto adicional que no es nuevo, es el que tener comprobantes falsos implica un delito de carácter fiscal, para lo cual la autoridad debe comprobar tal situación.

El CFF es la ley más importante en materia fiscal, ya que establece los derechos y las obligaciones de los mexicanos en materia fiscal federal. Sin embargo, cada vez parece más que sólo se tienen obligaciones y no derechos.

A lo largo de los últimos años, el SAT pretendió aumentar sus facultades de comprobación de forma electrónica considerando las operaciones que hayan tenido los contribuyentes con empresas que se encuentren en los supuestos del artículo 69-B del CFF, es decir, contribuyentes no localizados o que se encuentran en proceso de liquidación, por lo que es necesario estar preparados, tener la contabilidad en orden, nuestros comprobantes, pagos, contratos y todo aquello que soporte nuestras operaciones, porque con esto, el SAT determina créditos fiscales de una forma ilimitada, sin importar destruir los negocios.

En materia de comprobantes fiscales

Todos debemos expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realicen, y dichos comprobantes serán digitales, generados a través de la página del SAT o por proveedor certificado.

Los contribuyentes únicamente deberán contar con su firma electrónica, la cual cuenta con un certificado digital y este certificado será el que genere los sellos digitales que generarán el CFDI. Se podrá tramitar un certificado digital por cada establecimiento, lo cual es un beneficio para los contribuyentes, al dar diversidad.

Desgraciadamente, el SAT en la actualidad (aunque el CFF señala otra cosa), cancela los certificados digitales para presionar a los gobernados a pagar contribuciones mal habidas, no reales ni legales, o en su caso multas, con el fin de que puedan seguir facturando.

Por lo tanto, es conveniente tener varios certificados digitales o en su caso, varias empresas que emitan sus correspondientes certificados digitales. Adicionalmente, consideremos que para 2018 se establece una multa por cada error que contenga el CFDI.

Recordemos que los requisitos que contienen los CFDI son lugar y fecha de expedición, nombre del contribuyente incluyendo su RFC y domicilio, el régimen fiscal en que tributa,

el número de folio, los datos del cliente, el concepto que se está vendiendo, desglosando los conceptos lo más detallado posible, la cantidad en número o letra, así como el IVA o IEPS que se tenga que desglosar.

En otros casos, los datos del pedimento aduanero, el valor que tienen los lentes graduados, datos del integrante del coordinado, o si se trata de una donataria autorizada, su fecha de autorización.

Recordemos que el CFDI incluye tanto el archivo en PDF como en XML, incluyendo el sello digital del SAT y del contribuyente que lo expide. Cuando el cliente no tenga RFC, se señalará un RFC genérico y la forma de pago, y si se paga en una o varias exhibiciones. Tratándose de turistas, además deberá contener los datos de identificación de su pasaporte. En el caso de arrendamiento el número de cuenta predial y en empresas relacionadas con automóviles, el número de identificación y clave vehicular.

Los CFDI que ampararen retención de contribuciones, deberán especificar qué contribución se retiene, así como el monto correspondiente. Los artículos 29 y 29-A del CFF, señala que si los comprobantes no reúnen los requisitos correspondientes, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente. Esto último se vuelve algo absurdo, ya que el que un vendedor no cumpla con los requisitos correspondientes de emisión, no conlleva a la no deducibilidad de los comprobantes, pues la deducción o acreditamiento no es cuestión del CFF, sino de las leyes del ISR e IVA respectivamente.

La regla 2.7.1.1. indica que los contribuyentes que emitan y reciban CFDI, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML. Los contribuyentes podrán expedir CFDI directamente o a través de un proveedor certificado.

Existe la regla 2.7.1.13 en la Resolución Miscelánea que habla de la mediación o tercerización. Recordemos que tanto las leyes del ISR como del IVA mencionan que para que una erogación sea deducible o acreditable necesita ser erogada por el mismo contribuyente, sin embargo, el reglamento de la LISR señala que se podrá efectuar una erogación a través de un tercero, y ésta será deducible. Pero adicionalmente esta regla Miscelánea señala una forma de intermediación en la cual el CFDI deberá tener los requisitos fiscales, así como la

clave del RFC del tercero por quien efectuó la erogación, y los terceros tendrán derecho al acreditamiento. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, no podrá acreditar cantidad alguna del IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen, y el reintegro a las erogaciones realizadas por cuenta de terceros deberá hacerse con cheque nominativo o traspasos.

Para 2019 se aplica una nueva disposición en materia de cancelación de comprobantes fiscales, que consiste en que para cancelar un comprobante se necesita la autorización del cliente al que se le emitió dicho comprobante, esto a través de buzón tributario; sin embargo, hay clientes que actúan mañosamente para efectos de obtener el comprobante y no pagar la materia prima o el servicio solicitado, por lo que es necesario considerar que si no han efectuado el pago, se solicite la cancelación a través del buzón tributario, pero además se emita la nota de crédito, la cual no se cancelaría si no se cancela el comprobante.

En otros casos, sabiendo que es un proceso complicado y largo, se puede llevar a cabo el juicio de demanda por concepto de no pago, solicitando adicionalmente al juez la cancelación del comprobante para efectos fiscales. También es recomendable hacer las operaciones acompañadas de un convenio judicial en el cual se acuerde que si no se efectúa el pago, el cliente tendrá la obligación de efectuar la cancelación del comprobante para efectos fiscales en un plazo determinado.

Asimismo hay que considerar que ahora se debe emitir un complemento de pago por cada cobro que se realice, situación que cada vez complica más el cumplimiento de las obligaciones fiscales, considerando que el fundamento legal de estos complementos no está establecido en ley, sino en una regla miscelánea.

A continuación se muestra una tesis muy importante en materia de comprobantes, y que representa un apoyo muy fuerte a los contribuyentes en relación con la deducibilidad y acreditamiento de los mismos:

Tesis 1a. CLVI/2014 (10a.) Primera Sala. COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACION CONFORME DE LOS ARTICULOS 27, 29 Y 29-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LOS

REGULAN, CON LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

De los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2009, deriva la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o estén obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes. En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribe para tal efecto, que quien los utilice, está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en ellos, son los correctos, así como verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido. Este cercioramiento únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora. Así, de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como “no localizado” por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad). Lo anterior es así, porque el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste,

ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara; sin que lo anterior implique que por el solo hecho de que el documento cumpla con los requisitos formales aludidos sea suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá, posteriormente, que sean verificados los demás elementos que requiere la ley para ello.

En materia de devoluciones

En el caso de solicitar una devolución, el SAT ejercerá facultades de comprobación. Sin embargo, dichas revisiones sólo podrán ser para verificar la procedencia o no de la devolución, lo cual da una seguridad jurídica al contribuyente.

Ya no existe la facilidad de poder solicitar devoluciones con base en el dictamen por contador público certificado, ya que se elimina la obligación del dictamen. A pesar de que se elimina dicha posibilidad, no implica que deje de existir, ya que en realidad desaparece la obligación del dictamen, pero sigue siendo opcional, y por tanto, se puede llevar a cabo, sin embargo, en la práctica al solicitar las devoluciones por declaratoria del auditor, el SAT está requiriendo toda la documentación.

Una cuestión que resulta absurda, es que el SAT sí puede determinar contribuciones, pero se niega a la devolución de las mismas, habiendo una incongruencia total por parte de las leyes y de la práctica del SAT.

En todos los casos hay que inconformarse por la mala actuación de las dependencias fiscalizadoras, ya que actúan con prepotencia, dolo y mala fe. Una práctica que nos ha funcionado en los últimos años, es que si los funcionarios del SAT y del IMSS pretenden actuar de una forma ilegal, es presentar la denuncia ante la PGR contra los funcionarios correspondientes por intimidación, abuso de autoridad y otros delitos relacionados, como por ejemplo los mencionados a continuación.

Conforme al artículo 219 del Código Penal Federal, comete el delito de intimidación el servidor público que utilizando la violencia física o moral, inhiba o intimide a cualquier persona.

En otros casos, conforme al artículo 225 del mismo Código, quien beneficie a una persona en desventaja de otra o en su caso entorpezca la administración de justicia también comete delito.

Presunción de ingresos

En México, en la última administración, se vivió una especie de terrorismo fiscal, debido a que por un lado, las autoridades administrativas dieron iniciativas para aplicar disposiciones que no eran acordes con la realidad de nuestro país, y por otro, el poder legislativo las aprobó sin considerar que las mismas no eran adecuadas, además de no analizar si fueron elaboradas con base en la Constitución.

Es recomendable llevar a cabo un adecuado manejo de las cuentas bancarias y declarar lo más exacto posible todo lo referente a las obligaciones fiscales, aunado a que toda aquella operación que no corresponda a un ingreso o deducción, como es el caso de préstamos o pago de los mismos, se encuentre soportada jurídicamente.

También quieren evitar la supuesta simulación, la cual no existe si el contribuyente tiene todos los elementos, que son acta constitutiva, RFC, cuenta bancaria, firma electrónica, contrato de prestación de servicios o enajenación o uso o goce.

Actualmente el SAT hace revisiones en las que no considera las deducciones, aunque se tengan los comprobantes fiscales, los comprobantes de pago y los contratos con los proveedores o acreedores.

Hubo un tiempo en que algunos contribuyentes creaban empresas con el fin de filtrar operaciones con otras empresas de su propio grupo y así evitar el pago de contribuciones, y luego procedían a liquidarlas, pero esa práctica empezó a ser fiscalizada por el SAT y el IMSS con la idea de frenar el no pago de contribuciones.

Lo que a últimos días llevó a cabo el SAT fue la invitación a pagar contribuciones por operaciones con empresas que se ubicaban en el supuesto del artículo 69-B del CFF, porque se liquidaban, desaparecían o les cancelaban el certificado digital.

Hay que considerar el tener respaldadas las operaciones con convenios judiciales. Los convenios son soluciones a los conflictos, pero también previenen que se dé el mismo, y éstos tienen fuerza de cosa juzgada. Los convenios son para respaldar operaciones en las que los clientes han pedido llevar a cabo la prestación del servicio a las constructoras pero no les han pagado, les deben una parte del avance de obra o en su caso, es para respaldar la operación en lugar del contrato de prestación de servicios.

Los contratos libres entre el contribuyente y su proveedor o su cliente, no son admitidos por el SAT, únicamente con el argumento de que no existe materialidad en las operaciones registradas, por lo que es necesario soportar la operación con un convenio judicial, que al tener rango judicial, no puede ser rechazado por el SAT, ya que el hacerlo cometerían un desacato judicial.

Adicionalmente, en caso de que la cuenta sea incobrable, el contribuyente los puede deducir de sus ingresos en ISR. En el momento en que la cuenta se declara incobrable a través de convenio judicial, se puede deducir lo correspondiente al ISR y se vuelve acreditable el IVA, ya que la mercancía o el servicio se entregó o consumió y como existe una pérdida respectiva, ésta se vuelve gasto con su correspondiente efecto del IVA, lo que inclusive se pudiera manejar como tal en dicho convenio.

En visitas domiciliarias

El artículo 46 del CFF señala en su fracción I que: *“de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado”*. Respecto a las revisiones de la autoridad se presentan las siguientes tesis:

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, febrero de 1997. Tesis: IV.1o. J/1. Página: 665. Materia: Administrativa. **REVISION FISCAL. DEBE DESECHARSE SI LA SENTENCIA NO RESUELVE SOBRE INTERPRETACION DE LEYES.** *Si en la sentencia materia*

del juicio fiscal interpuesto, el órgano contencioso administrativo no resuelve acerca de la interpretación de un precepto invocado en la demanda de nulidad, sino sólo determina la aplicación de éste, dicho recurso debe desecharse, por no darse los supuestos requeridos para su procedencia, toda vez que la interpretación de una norma legal, ocurre cuando su texto no es suficientemente claro y admite inquirir su contenido gramatical y jurídico y entonces, el juzgador busca o emplea palabras semejantes que se equiparen a la situación no prevista en la ley, o amplía su contenido para dar un significado no pensado ni pretendido por el legislador; es decir, desentraña o hace la reconstrucción de su espíritu, pensamiento y voluntad para obtener los motivos predominantes que originaron la norma, los fines a que tiende y, así, determinar el alcance y significado de las expresiones que integran su texto. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, marzo de 2001. Tesis: 1a. V/2001. Página: 102. Materia: Administrativa. Tesis aislada.

CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL LEGISLADOR ESTABLECER LOS MEDIOS DE DEFENSA PARA DESVIRTUARLOS. *Es importante señalar, respecto a los medios de defensa que se deben establecer para que el causante pueda desvirtuar la hipótesis impositiva, que en contribuciones tales como el impuesto predial, si el legislador considera que las mismas persiguen fines extrafiscales, los cuales debe establecer expresamente, dichos medios de defensa tendrán la finalidad de dar oportunidad para que el sujeto pasivo del tributo, pueda dar las razones del porqué su predio se encuentra en determinadas circunstancias en relación con la construcción, ya que ello puede obedecer a que no obstante que la intención del contribuyente sea construir, por falta de recursos económicos no lo haga, o en su caso, que las obras se realicen paulatinamente, de ahí la importancia de que el legislador establezca las reglas respectivas.*

En materia de Visitas Domiciliarias, es importante considerar que el artículo 46 del CFF señala que concluida una

visita domiciliaria en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y períodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados, la cual deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros y por conceptos que no se hayan revisado con anterioridad.

Ahora la práctica que ha tenido el SAT es determinar contribuciones, no sobre el efecto de la visita domiciliaria ni con base en la revisión de gabinete, sino con el procedimiento del artículo 69-B del CFF, en primer lugar, a los contribuyentes que se ubican en esta situación, ya sea porque se liquidaron o porque no los localizaron, o porque les cancelaron los certificados digitales. Por las operaciones que hayan tenido les determinan un crédito fiscal, dando un plazo de veinte días para su impugnación.

Por otro lado, a los contribuyentes que tuvieron operaciones con los contribuyentes que se ubican en el supuesto del artículo 69-B, les determinan el crédito fiscal y los invitan a que realicen el pago de los impuestos correspondientes. Por tanto, es conveniente que se tenga toda la documentación soporte para realizar las operaciones correspondientes.

El otro concepto importante es el correspondiente a lo ahora señalado en el artículo 59 del CFF el cual dice que se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación. Igualmente la autoridad presumirá que los depósitos en un ejercicio superiores a \$ 1'000,000.00 en las cuentas bancarias de una persona no inscrita en el RFC, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Existió en 2018, y no sabemos si ocurra en 2019, una amplia presunción por parte del SAT de que los contribuyentes evaden contribuciones, y no porque en realidad ocurra esto, sino debido a que la autoridad pretende obtener recursos a costa de lo que sea.

Consideremos que el SAT mantiene esa idea, y lo podemos notar con sus ventajosas operaciones de fiscalización mal calculadas, cosa que no desconocen, ya que tratan de

hacer creer a los contribuyentes que sus operaciones son realizadas incorrectamente. Por lo tanto, es conveniente tener el soporte jurídico de nuestras operaciones para que el SAT no tenga elementos para la determinación de créditos fiscales irreales e inexistentes.

EN EMBARGO

Como bien embargable

El CFF señala que: *“las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán”* a embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco. O en su caso, procederán a *“embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales”*.

Debemos considerar que tanto el SAT como el IMSS actúan de una forma prepotente, así como ilegal, ya que a ellos no les importa como obtengan los ingresos, sino obtenerlos, por lo que al menos en embargo precautorio quieren señalar todo como embargable.

Por lo tanto, hay que tener registrados algunos bienes intangibles y llevar a cabo la valuación de los mismos para el caso de que si tiene que garantizar el crédito fiscal, se haga a través de los mismos.

El mismo ordenamiento indica que: *“la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta...”*.

Como bien no embargable

El CFF indica cuáles bienes *“quedan exceptuados de embargo”*:

I. Muebles de uso indispensable para el deudor y su familia.

II. Instrumentos y mobiliario de trabajo.

III. Máquinas del negocio.

IV. Vehículos militares.

V. Derecho de usufructo.

VI. Derechos de uso o de habitación.

VII. Patrimonio familiar.

Este último concepto del patrimonio familiar es una maravilla, ya que en el mismo se protege la casa habitación y los instrumentos de trabajo, presentándose únicamente los integrantes de la familia ante un juez de lo familiar, solicitando que el bien se inscriba en el RPP como bien inembargable. En el juicio correspondiente, que se llama de jurisdicción voluntaria, va a solicitar el juez correspondiente al pago de predial y agua de cinco años, así como acreditar la titularidad del bien, hablando de bienes inmuebles. En el caso de bienes muebles no se les requerirá el pago de agua y predial. Que el IFE indique el domicilio a trabar, así como se manifieste bajo protesta de decir verdad que se habita el bien, o se utiliza para la operación.

Cancelación de certificados digitales

El SAT podrá cancelar los certificados digitales en cuatro supuestos, el primero cuando en un año no presenten tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, mediando requerimiento; el segundo cuando desaparezca el contribuyente en el PAE; el tercer supuesto cuando se trate de revisión para comprobar la emisión de documentación para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; y el cuarto cuando detecten otro tipo de infracciones, como no presentación de declaraciones anuales, informativas o no expedición de comprobantes, entre otras. Sin embargo, esto se podrá subsanar por los contribuyentes aportando pruebas, y la autoridad resolverá en tres días.

Esta acción, por parte del SAT, se está dando para presionar a los contribuyentes, ya sea a pagar créditos fiscales indebidos o, cuando existe una presunción de que es un contribuyente que realiza operaciones indebidas; así que no es conveniente dejar de presentar declaraciones o, en su caso, cambiar de domicilio sin avisar al SAT.

Esta es la forma en que pretende obtener ingresos el SAT, a través de la aplicación del artículo 69-B del CFF. Es una medida absurda, debido a que cancelan los certificados digitales y el contribuyente no puede obtener ingresos y cómo va a pagar en su caso, el crédito fiscal determinado. Ojalá y acabe esta medida, ya que no beneficia en nada. Asimismo, está obligando a los contribuyentes a cada vez crear más empresas para hacer frente a esta situación.

Buzón tributario

Se entiende que está vigente el buzón tributario asignado a los contribuyentes, y será la vía de comunicación entre los mismos y el SAT, sin embargo, no deja de ser deficiente e inclusive inconstitucional, no dejando de observar que las notificaciones deberán hacerse personalmente. Sin embargo, el CFF señala que dicho buzón servirá para que la autoridad notifique al gobernado cualquier acto, los contribuyentes presentarán a través de él las promociones, solicitudes o avisos y deberá consultarse tres días siguientes a su recepción.

Es importante puntualizar que el buzón tributario sigue sin funcionar adecuadamente, únicamente sirve para enviar el recurso de revocación (el cual no se sube correctamente) y para recibir notificaciones del mismo, por lo que es necesario hacer cualquier aclaración o trámite en forma documental. En el caso del juicio de nulidad es recomendable hacerlo también en forma documental, ya que la parte digital pasa a ser inconstitucional, aunque no ilegal.

Responsabilidad solidaria

Son responsables solidarios de las contribuciones causadas por las empresas, los socios o accionistas, por las contribuciones causadas por la sociedad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda del porcentaje que represente la participación que tenían en el capital social por las contribuciones respectivas, exclusivamente en 4 supuestos (no inscribir en el RFC a la sociedad, no llevar contabilidad, cambiar de domicilio sin aviso o en ejercicio de facultades).

La responsabilidad se calculará multiplicando el porcentaje de participación por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

Sólo aplicará la responsabilidad a socios o accionistas que tengan control efectivo (impongan decisiones, mantengan derechos de voto y administren).

Es recomendable anotar siempre en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad el monto hasta el que deben responder solidariamente los socios o accionistas; debemos recordar que siempre responden hasta el monto de su aportación, ya que primero se responde con los activos de la sociedad, posteriormente el administrador y ya después los socios. Aunque consideremos que los administradores sólo los supuestos antes señalados y los accionistas se ubican en esos cuatro supuestos.

2013:	Aportación de capital	\$ 50,000.00
	Crédito fiscal	\$ 1'000,000.00
	Responsabilidad	\$ 50,000.00 / socios % participación
2019:	Aportación de capital	\$ 50,000.00
	Crédito fiscal	\$ 1'000,000.00
	Responsabilidad	\$ 1'000,000.00 / socios % participación

Una situación curiosa se da en el caso de los socios cooperativistas, así como con los socios y asociados civiles, los cuales en esencia no se mencionan en la responsabilidad solidaria, sólo los administradores, pero éstos responden sólo en los cuatro supuestos antes mencionados.

La responsabilidad en el caso de las personas físicas empresarias será hasta por el monto de sus activos afectos a la actividad empresarial, siempre que se cumpla con todas las obligaciones enmarcadas en la LISR, dependiendo del régimen de tributación.

Recordemos que la responsabilidad solidaria se aplica en caso de que el contribuyente no pague. Se entiende que el SAT aplica la responsabilidad solidaria para poder cobrar, pero hay que ser realistas de que el mismo SAT no tiene idea de cómo aplicarla y sólo cobra embargando o enviando querella a la PGR, sin aplicar el debido proceso.

Inscripción en el RFC y avisos

Se deberán inscribir en el RFC, las PF y PM que presenten declaraciones periódicas, que expidan comprobantes fiscales digitales o que hayan abierto una cuenta a su nombre en entidades financieras o en sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en la que reciban depósitos. Si existe cambio de domicilio fiscal, éste se deberá presentar en 10 días, y si no se localiza al contribuyente, no tendrá validez. El SAT realizará la inscripción o actualización del RFC basándose en los datos que obtenga por cualquier medio.

Aunque el CFF señale que únicamente se inscribirán en el RFC los socios o accionistas de personas morales en general, excluyendo a las no lucrativas y socios o accionistas residentes en el extranjero, la realidad es que solicitan la inscripción de todos. Adicionalmente para los socios, debemos considerar que se debieron inscribir desde 2017; esto sigue vigente en 2019, para los representantes legales de las sociedades.

Las solicitudes de inscripción en el RFC serán para personas morales residentes en México y de personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México; en fusión o escisión; por A en P; de personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México; de personas físicas residentes en México y personas físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México; de personas físicas sin actividad económica; de personas físicas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México y de fideicomisos.

Las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos de cambio de denominación o razón social, de régimen de capital, de corrección o cambio de nombre, de domicilio fiscal, de suspensión de actividades, de reanudación de actividades, de actualización de actividades económicas y obligaciones, de apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades, de cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades, de inicio de liquidación,

de apertura de sucesión, de cancelación en el RFC por liquidación de la sucesión, por defunción, por liquidación total del activo, por cese total de operaciones, por fusión de sociedades, por cambio de residencia fiscal, y por inicio de procedimiento de concurso mercantil.

Definitivamente los avisos más importantes son el de inscripción en el RFC y el de cambio de domicilio, ya que los mismos implican responsabilidad solidaria. Existen otros avisos como el de fusión y escisión que son necesarios presentar para que se dé el supuesto de no enajenación, y en otros tantos casos sí hay que presentar los avisos. Mientras estos avisos no se requieran, no aplica la multa presentando el aviso en forma extemporánea.

Debe inscribirse también el representante o apoderado legal. En resumen, todos deben inscribirse en el RFC. Esta situación en realidad no causa más certeza de recaudación al SAT, sino que únicamente llena la base de datos del SAT.

Ficción o simulación fiscal

El CFF señala que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales por actos o actividades inexistentes, procederá a notificar a través de su buzón tributario y lo incluirá en una lista en el DOF. Por Resolución Miscelánea en la regla 1.4. se ha agregado que se notificará personalmente al contribuyente.

Aquí podemos observar varios supuestos, el primero, si no localizan al contribuyente cómo lo van a notificar personalmente, en segundo lugar, vamos a considerar que el contribuyente se dedica a la prestación de servicios y es constituido como persona moral, en la cual hay acta constitutiva, en su caso otorgamiento de poderes registrados ante notario o corredor público, se tiene cuenta bancaria aperturada, así como contrato de prestación de servicios, no puede existir dicha simulación que el SAT pretende manifestar.

Es la forma en que el SAT pretende determinar créditos fiscales, sin embargo, consideremos que es una figura no tipificada debidamente como delito, por lo tanto es impugnabile, además de que no tiene el debido soporte financiero ni fiscal, aquí es conveniente el respaldo con convenios judiciales y periciales. Entre más fundamentada se tenga la operación, más frente se le hace a una revisión.

El artículo 69-B es el arma que está utilizando el SAT para recaudar, por lo que hay que tener todas las operaciones debidamente soportadas jurídicamente, y principalmente hacerlo con convenios judiciales, posteriormente tenerlas soportadas con todo el aspecto financiero que son transferencias, traspasos, cheques, pólizas contables y demás.

Los convenios judiciales se hacen ante un mediador privado, ya que la LISR menciona que las resoluciones judiciales pueden deducirse sin problema alguno, además de que la fuerza judicial, que es la que avala un convenio de mediación, es con la fe pública certificada por el centro de justicia alternativa perteneciente al Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de México.

Contabilidad electrónica

La contabilidad está regulada en el Código de Comercio. El Código Fiscal de la Federación es únicamente un reflejo de la señalado en el Código Mercantil. Las Normas de Información Financiera, únicamente señalan una guía o técnica de cómo llevar la contabilidad, pero no tienen fuerza de ley, debido a que dicha normatividad no es aprobada por el Congreso de la Unión.

Marco regulatorio:

- Anteriormente Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, actualmente Normas de Información Financiera.
- A nivel internacional tenemos las Normas Internacionales de Información Financiera.

Adicionales a:

- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- Normas Internacionales de Auditoría.

Todos los comerciantes están obligados a mantener un sistema de contabilidad, el cual podrá llevarse mediante el sistema de registro y procesamiento que mejor se acomode a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y su documentación comprobatoria original.

B) Permitirá identificar las operaciones individuales con las acumulaciones finales.

C) Preparar estados financieros.

D) Conectará las cifras de los estados financieros y las operaciones individuales.

E) Incluirá control interno.

Los libros de contabilidad podrán registrarse hasta en tres meses siguientes al cierre del ejercicio. En el libro mayor se deberán anotar como mínimo una vez al mes las cuentas de contabilidad con su saldo final.

El comerciante deberá conservar los comprobantes originales archivados por lo menos diez años. No se puede hacer pesquisa de oficio por el tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no el sistema de contabilidad. Tampoco podrá decretarse, a instancia de parte, la comunicación, entrega o reconocimiento general de los libros, registros, comprobantes, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes, sino en los casos de sucesión universal, liquidación de compañía, dirección o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra.

Sólo podrá decretarse la exhibición de libros, registros y documentos a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se hará en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven los libros, registros documentos, o en el que de común acuerdo fijen las partes, en presencia del comerciante, y se contraerá en los puntos de la acción deducida, comprendiendo los extraños. Si los libros se hallaren fuera de la residencia del tribunal que decreta su exhibición, se verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse su traslación al del juicio.

Para 2019 se sigue entiendo que las personas tanto físicas como morales, deberán subir su contabilidad a la plataforma del SAT en forma mensual, lo que implica que los contribu-

yentes lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, proporcionando la información sobre sus “clientes y proveedores”, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios. En caso de no hacerlo habrá una multa entre \$ 5,000.00 y \$ 15,000.00.

Adicionalmente el CFF establece como facultades de las autoridades, el requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, y que proporcionen datos, documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión. Asimismo, podrán practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, basándose en el análisis de la información y documentación en poder de la autoridad.

La LISR menciona que las PM deberán llevar la contabilidad de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la LISR, y efectuar los registros en la misma. Lo mismo en el caso de las personas físicas.

Además de la multa señalada anteriormente, se señala otra consistente en no suministrar datos que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, o no aportar la documentación requerida en la plataforma del SAT, es decir, la revisión electrónica, en donde la multa será de \$ 9,661.00 a \$ 28,982.00.

La Resolución Miscelánea 2019 en su regla 2.8.1.6. señala que se deberá llevar contabilidad en sistemas electrónicos, con la capacidad de generar archivos XML, con catálogo de cuentas, balanza de comprobación e información de las pólizas generadas, con base en NIF's y USGAAP y Normas Internacionales de Información Financiera.

Asimismo con base en la regla 2.8.1.7. de la misma Resolución Miscelánea 2019, se debe enviar inicialmente el catálogo de cuentas y posteriormente en forma mensual, la balanza de comprobación, en el caso de las personas morales los primeros tres días del segundo mes posterior al mes que corresponda. Las personas físicas enviarán su información en forma mensual a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponda. Tratándose de

contribuyentes del sistema financiero cada trimestre enviarán su información en las siguientes fechas:

Meses	Plazo
Enero, febrero y marzo	3 de mayo
Abril, mayo y junio	3 de agosto
Julio, agosto y septiembre	3 de noviembre
Octubre, noviembre y diciembre	3 de marzo

Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca en forma semestral, a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre.

En el caso de la información anual, por las PM se enviará a más tardar el día 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda; en el caso de las PF, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda.

En ejercicio de facultades entregar la contabilidad en archivo electrónico, así como los acuses de recibo de los envíos, con base en la regla 2.8.1.11. de la misma Resolución Miscelánea 2018. También enviar papeles de trabajo a requerimiento del SAT. No estarán obligados a llevar contabilidad electrónica las entidades federativas, los municipios, los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, ni las entidades de la Administración Pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, que estén sujetos a la Ley General de Contabilidad Gubernamental, así como las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación con base en la regla 2.8.1.1. de la misma Resolución Miscelánea 2019.

La contabilidad electrónica se entiende que facilita las operaciones del contribuyente, sin embargo, hoy día no tenemos indicios de que no presentar dicha información, les haya causado un perjuicio frente al SAT. Existe gente que la revisa aunque es demasiada información para que la procese el SAT, por lo tanto, hay que valorar el costo beneficio de proporcionarla al SAT.

Entre menos información se proporcione al SAT es mejor, debido a que pretenden tener toda la información y hay que considerar que tanto el SAT como el IMSS no son dueños de las empresas, y llegan a querer pedir cuentas de algo que no les pertenece.

Por lo tanto, sí hay que contribuir al gasto público, pero de manera que no descapitalice a la empresa, ya que en primer lugar está la reinversión a la misma, así como el pago de la nómina correspondiente.

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. PERSONAS MORALES UCRATIVAS

1.1. Acumulación del Ingreso

El artículo 17 de la LISR especifica que en el caso de contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, o entendido de otra forma, las constructoras, considerarán acumulables los ingresos de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de las estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización. Los ingresos acumulables por contratos de obra, se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.

EJEMPLO

1. Se pacta el contrato de obra inmueble en el mes de enero de 2019 por \$ 10'000,000.00, dando un anticipo de \$ 1'000,000.00.

2. Se estima en el mes de febrero de 2019 un avance al 10% de la obra inmueble.

3. Se estima en el mes de marzo de 2019 un avance al 20% de la obra inmueble.

4. Se estima en el mes de abril de 2019 un avance al 30% de la obra inmueble.

5. Se estima en el mes de mayo de 2019 un avance al 40% de la obra inmueble.

6. Se estima en el mes de junio de 2019 un avance al 50% de la obra inmueble.

7. Se estima en el mes de julio de 2019 un avance al 60% de la obra inmueble.

8. Se estima en el mes de agosto de 2019 un avance al 70% de la obra inmueble.

9. Se estima en el mes de septiembre de 2019 un avance al 80% de la obra inmueble.

10. Se estima en el mes de octubre de 2019 un avance al 90% de la obra inmueble.

11. Se estima en el mes de noviembre de 2019 un avance al 100% de la obra inmueble.

En el primer caso, el ingreso es acumulable en el mes de enero, para ser preciso el anticipo es de \$ 1'000,000.00.

En el segundo caso, por la estimación del mes de febrero, se acumula un millón, que sería el 10% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 10\% = \$ 1'000,000.00$) menos el 10% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $10\% = \$ 100,000.00$). Lo que nos da \$ 1'000,000.00 menos \$ 100,000.00, se acumulan \$ 900,000.00.

En el tercer caso, por la estimación del mes de marzo, se acumulan dos millones, que serían el 20% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 20\% = \$ 2'000,000.00$) menos el 20% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $20\% = \$ 200,000.00$). Lo que nos da \$ 2'000,000.00 menos \$ 200,000.00, se acumulan \$ 1'800,000.00 menos la acumulación de \$ 900,000.00 del mes de febrero, nos da una acumulación de \$ 900,000.00.

En el cuarto caso, por la estimación del mes de abril se acumulan tres millones, que serían el 30% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 30\% = \$ 3'000,000.00$) menos el 30% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $30\% = \$ 300,000.00$). Lo que nos da \$ 3'000,000.00 menos \$ 300,000.00, se acumulan \$ 2'700,000.00 menos la acumulación de \$ 1'800,000.00 de febrero y marzo, nos da una acumulación de \$ 900,000.00.

En el quinto caso, por la estimación del mes de mayo se acumulan cuatro millones, que serían el 40% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 40\% = \$ 4'000,000.00$) menos el 40% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $40\% = \$ 400,000.00$). Lo que nos da $\$ 4'000,000.00$ menos $\$ 400,000.00$, se acumulan $\$ 3'600,000.00$ menos la acumulación de $\$ 2'700,000.00$ de febrero, marzo y abril, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el sexto caso, por la estimación del mes de junio se acumulan cinco millones, que serían el 50% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 50\% = \$ 5'000,000.00$) menos el 50% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $50\% = \$ 500,000.00$). Lo que nos da $\$ 5'000,000.00$ menos $\$ 500,000.00$, se acumulan $\$ 4'500,000.00$ menos la acumulación de $\$ 3'600,000.00$ de febrero, marzo, abril y mayo, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el séptimo caso, por la estimación del mes de julio se acumulan seis millones, que serían el 60% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 60\% = \$ 6'000,000.00$) menos el 60% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $60\% = \$ 600,000.00$). Lo que nos da $\$ 6'000,000.00$ menos $\$ 600,000.00$, se acumulan $\$ 5'400,000.00$ menos la acumulación de $\$ 4'500,000.00$ de febrero, marzo, abril, mayo y junio, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el octavo caso, por la estimación del mes de agosto se acumulan siete millones, que serían el 70% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 70\% = \$ 7'000,000.00$) menos el 70% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $70\% = \$ 700,000.00$). Lo que nos da $\$ 7'000,000.00$ menos $\$ 700,000.00$, se acumulan $\$ 6'300,000.00$ menos la acumulación de $\$ 5'400,000.00$ de febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el noveno caso, por la estimación del mes de septiembre se acumulan ocho millones, que serían el 80% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 80\% = \$ 8'000,000.00$) menos el 80% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $80\% = \$ 800,000.00$). Lo que nos da $\$ 8'000,000.00$ menos $\$ 800,000.00$, se acumulan $\$ 7'200,000.00$ menos la acumulación de $\$ 6'300,000.00$ de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el décimo caso, por la estimación del mes de octubre se acumulan nueve millones, que serían el 90% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 90\% = \$ 9'000,000.00$) menos el 90% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $90\% = \$ 900,000.00$). Lo que nos da $\$ 9'000,000.00$ menos $\$ 900,000.00$, se acumulan $\$ 8'100,000.00$ menos la acumulación de $\$ 7'200,000.00$ de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

En el décimo primer caso, por la estimación del mes de noviembre se acumulan diez millones, que serían el 100% del total del ingreso ($\$ 10'000,000.00 \times 100\% = \$ 10'000,000.00$) menos el 100% del anticipo ($\$ 1'000,000.00$ de anticipo por $100\% = \$ 1'000,000.00$). Lo que nos da $\$ 10'000,000.00$ menos $\$ 1'000'000.00$, se acumulan $\$ 9'000,000.00$ menos la acumulación de $\$ 8'100,000.00$ de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre, nos da una acumulación de $\$ 900,000.00$.

Estos avances de obra, es recomendable hacerlos con convenio judicial, y registrarlo debidamente en el Centro de Justicia Alternativa que depende del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de México.

En caso contrario, es decir, que no se hayan cobrado los ingresos acumulados dentro de los tres meses siguientes, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados.

Cuando los contribuyentes celebren contratos de obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, los ingresos se acumularán en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para su cobro y el pago se efectúe dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados.

En los casos en que no se presenten o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, el ingreso será acumulable conforme al avance trimestral. Los ingresos acumulables en este caso se disminuirán con los anticipos, depósitos, garantías u otro pago que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.

Sin embargo, el artículo 16 del RLISR especifica que estos contribuyentes, en los casos en que no estén obligados a presentar estimaciones por obra ejecutada o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, podrán considerar como ingreso acumulable el avance mensual en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Esta opción sólo se podrá ejercer por el total de las obras que en el ejercicio se ejecute o fabrique.

Los contribuyentes señalados en el párrafo anterior considerarán también como ingresos acumulables, cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, o cualquier otro. En relación con la acumulación de los ingresos, se presenta la siguiente tesis:

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, junio de 1997. Tesis: P. XCVIII/97. Página: 163. Materia: Administrativa, Constitucional. **RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTICULO 16-A, QUE GRAVA LOS INGRESOS DERIVADOS DE UN CONTRATO DE OBRA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** *Dispone el numeral en cuestión que los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro. Si se considera que el contrato de obra tiene el carácter de sinalagmático, pues el contratista se obliga a la construcción de un inmueble y quien se lo encomienda, a pagar un precio, debe concluirse que desde el momento en que se perfecciona el contrato se modifica en forma positiva el patrimonio del contribuyente con un ingreso en crédito (acumulable en términos del diverso artículo 15), independientemente de que se produzca una entrada de efectivo en forma simultánea o no.*

De esta forma, si en esta disposición la ley se abstiene de obligar a que se acumule el precio total, es porque reconoce que la construcción de un inmueble, por su naturaleza, no es una operación que inicie y concluya en un solo instante; por ello identifica

el momento en que se genera el ingreso, con la autorización de las estimaciones o etapas de avance de la construcción, que incuestionablemente constituyen un ingreso en crédito, independientemente del momento en que se obtiene su pago en efectivo y, por consecuencia, no es acertado que se grave en forma desproporcionada la capacidad económica del contribuyente.

Actualmente, existen constructoras que están llevando a cabo las remodelaciones de los inmuebles afectados por el sismo del 19 de septiembre de 2017 y están recibiendo dinero de los fondos de desastres, y es recomendable también que lleven a cabo el mismo mediante convenio judicial para tener bien soportada la operación porque el SAT lo puede considerar un ingreso presunto.

Desgraciadamente, a los ojos del SAT y del IMSS uno se ha vuelto delincuente, pues ellos presumen que todos evadimos al fisco; sin embargo, consideremos que ellos son los que hacen movimientos de corrupción y tráfico de influencias, por lo tanto, realicemos nuestras actividades de una forma normal y con confianza. Las operaciones deben estar respaldadas jurídicamente para evitar cualquier contratiempo.

En resumen, los ingresos antes mencionados se acumulan de la siguiente forma:

Acumulación de los ingresos en construcción conforme al ejemplo anterior

Mes	Concepto	Monto	Total Contrato	Ingreso nominal	Reducción estimación	Ingreso menos estimación	Ingreso por acumular	Ingreso acumulable
		\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Enero	Contrato		10'000,000.00					
Enero	Anticipo	1'000,000.00		1'000,000.00			1'000,000.00	1'000,000.00
Febrero	10%	1'000,000.00		2'000,000.00	100,000.00	900,000.00	900,000.00	1'900,000.00
Marzo	20%	2'000,000.00		3'000,000.00	200,000.00	1'800,000.00	1'800,000.00	2'800,000.00
Abril	30%	3'000,000.00		4'000,000.00	300,000.00	2'700,000.00	2'700,000.00	3'700,000.00
Mayo	40%	4'000,000.00		5'000,000.00	400,000.00	3'600,000.00	3'600,000.00	4'600,000.00
Junio	50%	5'000,000.00		6'000,000.00	500,000.00	4'500,000.00	4'500,000.00	5'500,000.00
Julio	60%	6'000,000.00		7'000,000.00	600,000.00	5'400,000.00	5'400,000.00	6'400,000.00
Agosto	70%	7'000,000.00		8'000,000.00	700,000.00	6'300,000.00	6'300,000.00	7'300,000.00
Septiembre	80%	8'000,000.00		9'000,000.00	800,000.00	7'200,000.00	7'200,000.00	8'200,000.00
Octubre	90%	9'000,000.00		10'000,000.00	900,000.00	8'100,000.00	8'100,000.00	9'100,000.00
Noviembre	100%	10'000,000.00			1'000,000.00	9'000,000.00	9'000,000.00	10'000,000.00

En resumen, a las inmobiliarias se les permite acumular los ingresos de dos formas: la primera, con los ingresos realmente cobrados, en los que ya se haya prestado el servicio o en su caso, ya se hayan escriturado, y en segunda por estimación de obra. Se entenderá que lo conveniente es considerar los ingresos por estimación de obra ya que es un tratamiento especial, recordemos que el comprobante se expide al final de la operación, por eso se da un tratamiento de avance de obra, el cual permite que no se considere el ingreso, ni al principio ni al final de la operación.

Existen revisiones que el SAT está llevando a cabo, y las mismas son como si fueran personas morales normales con base en los tres momentos de acumulación, lo cual es incorrecto.

1.1.1. Tratamiento de los ingresos en general

El artículo 16 de la LISR, menciona que las personas morales, incluida la A en P, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Sin embargo, no serán ingresos:

- El aumento de capital.
- El pago de la pérdida por sus accionistas.
- Las primas obtenidas por la colocación de acciones.
- La valuación de las acciones o partes sociales por el método de participación.
- La revaluación de sus activos y de su capital.
- La remesa enviada de la oficina central de los residentes en el extranjero.
- Los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales.

También se considera como ingreso acumulable, las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera,

por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$ 600,000.00 cuando no se informe a las autoridades de su recepción dentro de los quince días siguientes en que ocurran, considerando que al informarlo la autoridad pueda determinar ingresos presuntivos, mas sin embargo el importe es por socio.

En 2019 se señala que aquellos que tienen actividades como contratistas de hidrocarburos no harán acumulables sus ingresos, sea el monto que sea, asimismo en el caso del costo de lo vendido no considerarán dichos costos, así como no consideraron los ingresos.

En el caso de revisiones a este tipo de contribuyentes, hay muchas deficiencias por parte del SAT, ya que los consideran los ingresos acumulables como a cualquier contribuyente y el procedimiento no es así. Por lo tanto, tengan cuidado con esta parte, inclusive pueden agregar notas en los estados financieros y así llevar un mejor control.

Deben tener al día sus conciliaciones bancarias, y todo aquel depósito bancario distinto del ingreso, deben tenerlo bien identificado y soportado, ya que el mismo puede ser ingreso presunto tanto para el pago del ISR como del IVA; muchos contribuyentes se confían de que no ocurrirá nada, por lo que debe prepararse a la brevedad para evitar cualquier contingencia con las dependencias fiscalizadoras.

1.1.2. Tratamiento de los anticipos

Como se señaló anteriormente, los anticipos son acumulables en el momento de percibirlos y se irán disminuyendo del avance que se vaya teniendo en la obra.

Hemos visto que el SAT desconoce la ley fiscal, y no sabe que los ingresos por anticipos se acumulan al principio y después se van amortizando en el caso de las constructoras, y lo peor es que se basan en los depósitos únicamente, lo cual no es correcto, adicionado a que en muchos casos no existe facturación como cualquier contribuyente por dichos avances y estimaciones.

En su caso, la facturación la encontramos al final de la operación cuando se lleva a cabo la compra-venta de los inmuebles ya terminados. El avance se va acumulando con la amortización del anticipo que pueda haber.

Así cuando les efectúan una revisión en la cual dan un tratamiento a los ingresos como a cualquier otro contribuyente, se encuentra viciada.

1.2. Deducciones Autorizadas

El artículo 30 de la LISR señala que aquellos contribuyentes que:

- Realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios.
- Fraccionamientos de lotes.
- Celebren contratos de obra inmueble.
- Fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación.
- Prestadores del servicio turístico de tiempo compartido.

Podrán deducir:

- Erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.
- En lugar de las deducciones comprobadas de los artículos 19 y 25 de la LISR, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas.

En muchas de estas deducciones no se obtiene un CFDI, porque se maneja mucho efectivo. Lo que se recomienda es soportarlo mediante contrato, de preferencia certificado ante notario y el convenio judicial tiene más fuerza ya que su registro es contable. Con estos elementos se puede soportar fiscalmente que las operaciones sean en efectivo.

Asimismo, tener debidamente contabilizado el comprobante de las deducciones, y el pago de las transferencias, cheques o traspasos que comprueban los pagos.

No debe crearse la cuenta de partidas no deducibles, ya que éstas no tienen ningún fundamento en las Normas de

Información Financiera. Recordemos que los requisitos de las deducciones no implican una erogación no deducible.

Erogaciones estimadas

Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios de la siguiente forma:

Ingresos acumulables en cada ejercicio

Por:

Factor de deducción total

EROGACIONES ESTIMADAS

Es la parte más importante de este tipo de deducciones.

Factor de deducción total

El factor de deducción total se determinará de la siguiente forma:

Suma de costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio

Entre:

Ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha

FACTOR DE DEDUCCION TOTAL

Elementos del costo que no se consideran en la estimación

Los siguientes costos no entran en la estimación, debido a que se consideran como gastos fijos tanto contable como fiscalmente.

- La deducción de las inversiones.
- Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la

producción o la prestación de servicios, las cuales se deducirán conforme al costo de lo vendido en la LISR.

- Los gastos de operación.
- Los gastos financieros.
- En el caso de los prestadores de servicios turísticos de tiempo compartido podrán considerar en la estimación la deducción de las inversiones.

Cálculo al final del ejercicio

Al final de cada ejercicio se deberá calcular el factor de deducción total con los datos que tengan a esa fecha. Dicho factor se comparará con el utilizado en el ejercicio o ejercicios de la obra:

Factor utilizado en el ejercicio o ejercicios de la obra

Menos:

Factor al final del ejercicio

DIFERENCIA

Si esta diferencia es positiva se presentarán declaraciones complementarias, utilizando el factor menor para modificar las erogaciones estimadas deducidas por cada ejercicio. Si la diferencia es mayor a un 5% se pagarán los recargos correspondientes.

Comparación de las deducciones al final de la obra

En el ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos, se compararán las erogaciones realizadas de los costos directos e indirectos desde el inicio de la obra o prestación del servicio hasta el ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos contra el total de las erogaciones estimadas deducidas en el mismo período.

Erogaciones realizadas de los costos directos e indirectos actualizadas

Menos:

Erogaciones estimadas deducidas actualizadas

DIFERENCIA

El factor de actualización será:

Factor de actualización en ambos casos	=	INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos
		<u>INPC del último mes del ejercicio en el que se dedujeron o realizaron</u>

Prestadores de servicios turísticos de tiempo compartido

Estos contribuyentes considerarán como erogaciones realizadas por las inversiones correspondientes a los inmuebles de los que derivan los ingresos por la prestación de dichos servicios, los montos originales de las inversiones que se comprueben con la documentación que reúna requisitos fiscales.

Resultado de la comparación de las estimadas contra las reales

Erogaciones estimadas actualizadas

Menos:

Erogaciones realizadas actualizadas

DIFERENCIA

Si la diferencia de la comparación anterior es positiva, dicha diferencia se considerará ingreso y se acumulará en el ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos por la obra. Si la diferencia aquí señalada es superior al 5% se pagarán recargos a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración.

Ejercicio en que se terminan de acumular los ingresos en servicios turísticos de tiempo compartido

Dicho ejercicio será en cualquiera de los dos siguientes supuestos:

- Se hubiera recibido el 90% del pago o de la contraprestación pactada.
- Hubieran transcurrido cinco ejercicios desde que se inició la obra o la prestación del servicio.

Aviso al SAT

Se presentará aviso al SAT dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o celebración del contrato.

El artículo 25 de la LISR menciona las deducciones reales que se pueden aplicar:

I. Devoluciones, descuentos o bonificaciones.

II. Costo de lo vendido.

III. Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Inversiones.

V. Créditos incobrables o pérdidas por caso fortuito.

VI. Creación e incremento de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones complementarias al Seguro Social.

VII. Cuotas pagadas por los patrones al IMSS.

VIII. Los intereses pagados.

IX. El ajuste anual por inflación.

X. Los anticipos y rendimientos con base en el artículo 94 fracción II de la LISR, es decir, asimilables a salarios en S.C., A.C. y Sociedades Cooperativas de Producción.

Estimación en obra inmueble

Mes	Costos directos \$	Costos indirectos \$
Enero	300,000.00	250,000.00
Febrero	300,000.00	250,000.00
Marzo	300,000.00	250,000.00
Abril	300,000.00	250,000.00
Mayo	300,000.00	250,000.00
Junio	300,000.00	250,000.00
Julio	300,000.00	250,000.00
Agosto	300,000.00	250,000.00
Septiembre	300,000.00	250,000.00
Octubre	300,000.00	250,000.00
Noviembre	300,000.00	250,000.00
Diciembre	300,000.00	250,000.00
Sumas	3'600,000.00	3'000,000.00
Total Costos		6'600,000.00

Como observamos en la parte de los ingresos, que se podían acumular o conforme al procedimiento normal de ley, es decir, con base en el cobro, prestación de servicio o escrituración; o en su caso, conforme a estimación de obra, las deducciones se aplicarán en igual forma, pero no de una forma total, sino parcial, ya que las inversiones (activo fijo, gastos y cargos diferidos) se aplican conforme a depreciación y amortización; pago de nómina, intereses y otros gastos constantes de la empresa conforme se realicen. Lo que se aplica en forma estimada son los gastos relacionados directamente con la construcción, que en este caso serían materiales. La esencia es hacer un estimado de lo que representarán las deducciones totales por este concepto entre el total de ingresos y aplicar una especie de coeficiente de costos, y no aplicar el mecanismo tradicional del costo de lo vendido o costo de ventas conocido en el aspecto contable.

Aplicación del factor de deducción total por estimación

Concepto	Importe
Ingresos acumulables del ejercicio	\$ 10'000,000.00
Por:	
Factor de deducción total	66%
DEDUCCION ESTIMADA DEL EJERCICIO	<u>\$ 6'600,000.00</u>

Este factor es por todo el tiempo que dura la obra, lo que se puede apreciar es que si dura varios años, se aplicaría una misma estimación para todos los años, lo cual puede variar, que en caso de ser mayores las deducciones reales en 5% se tendrán que pagar recargos.

Determinación del factor de deducción total por estimación

$$\text{Factor de deducción total} = \frac{\text{Suma costos directos e indirectos}}{\text{Ingreso total de dicha estimación}} = \frac{\$ 6,600,000.00}{\$ 10'000,000.00} = 0.66 \quad 66\%$$

Aquí se puede apreciar en esta fórmula como se determinó el factor de deducción por estimación, el cual, es coherente, considerando la estimación de costos por todo el tiempo de la obra.

Aplicación de deducciones considerando la estimación

Concepto	Importe
Deducción estimada del ejercicio	\$ 6'600,000.00
Más:	
Deducción de inversiones	600,000.00
Más:	
Deducción de nómina	400,000.00
Más:	
Gastos de operación	300,000.00
Más:	
Gastos financieros	100,000.00
DEDUCCIONES DEL EJERCICIO	<u>\$ 8'000,000.00</u>

Se estaría considerando como deducción la estimación de costo aplicada, más la deducción real de inversiones, nómina, otros gastos constantes más los intereses pagados.

Determinación del ISR del ejercicio

Concepto	Importe
Ingresos acumulables del ejercicio	\$ 10'000,000.00
Menos:	
Deducciones autorizadas del ejercicio	8'000,000.00
Utilidad fiscal del ejercicio	\$ 2'000,000.00
Menos:	
PTU	-
Menos:	
Pérdidas fiscales anteriores	-
Resultado fiscal	\$ 2'000,000.00
Por:	
Tasa ISR	30%
ISR DEL EJERCICIO	<u>\$ 600,000.00</u>

En este supuesto, ya aplicamos los ingresos y las deducciones con estimación y nos daría el ISR del ejercicio al cual se le aplicarán los pagos provisionales, los cuales no tendrían variación en la aplicación del coeficiente.

Considerando ya el pago del ISR, procedemos al cálculo de la UFIN y CUFIN, que será el dinero del que dispondrán los socios.

Determinación de la CUFIN del ejercicio

Concepto	Importe
Resultado fiscal	\$ 2'000,000.00
Menos:	
ISR del ejercicio	600,000.00
Menos:	
No deducibles	-
UFIN del ejercicio	1'400,000.00
CUFIN AL FINAL DEL EJERCICIO	<u>\$ 1'400,000.00</u>

1.2.1. Costo de lo vendido

El artículo 39 de la LISR señala que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinarán conforme a:

- El sistema de costeo absorbente.
- El sistema de costeo directo con base en costos históricos.

En ambos casos, independientemente del sistema elegido, se podrá llevar el mismo sobre las siguientes bases:

- De costos históricos.
- De costos predeterminados.

Los costos históricos pueden ser de dos tipos:

- Costos históricos.
- Costos estándar.

– Adquisición de materias primas

En este caso, la adquisición de materias primas se considera dentro del costo, el cual se determina de la siguiente forma:

Inventario inicial

Más:

Compras

Menos:

Inventario final

COSTO DE VENTAS

– Mano de obra

La mano de obra en el caso de la construcción se va a deducir conforme al costo de lo vendido, ya que la misma disposición en esta materia, el artículo 39, inciso b, señala que se considerarán dentro del mismo las remuneraciones por la prestación de un servicio personal subordinado relacionados

con la producción o la prestación de servicios y en el caso de las actividades comerciales se especifica en el artículo 45-B los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

En este caso, se puede interpretar que la nómina es un gasto de operación o en su caso, gasto fijo, mas no parte del costo.

– Gastos indirectos

Todos aquellos gastos indirectos se deducen conforme al costo de lo vendido. Para tal efecto, en materia de empresas comerciales, el mismo artículo 39 especifica que formarán parte del costo de lo vendido los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas. En el caso de las empresas industriales y de servicios, el artículo 45-C señala que los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios formarán parte del costo.

Adicional a lo anterior, se especifica en el mismo artículo 39 quinto párrafo en relación con las actividades industriales y de prestación de servicios, el que: *“para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate”*.

En este caso, por interpretación a dicha disposición podemos decir que sólo se deducirá el costo de lo realmente vendido.

Recordemos que el costo de ventas se determina de la siguiente forma:

Inventario inicial
Compras
Inventario final
Costo de mercancías
Mano de obra
Maquilas
Gastos indirectos de fabricación
Costo de lo vendido

Considerando para esto, si se opta por utilizar:

- El Sistema de Costeo absorbente.
- El Sistema de Costeo directo.

En este caso, además se deberá determinar si la Base de los Costos será:

- La de costos históricos.
- La de costos predeterminados.

Por otro lado, se deberá determinar el Método de Valuación de Inventarios, el cual puede ser:

- Primeras Entradas, Primeras Salidas, mejor conocido como PEPS.
- Costos promedios, o mejor conocido como PP.
- Costo identificado.
- Detallista.

1.2.2. Conceptos deducibles, conflictivos más comunes

En materia de comprobantes, para que se puedan deducir deberán contener los requisitos que se indicarán a continuación, considerando que también se pueden tomar en cuenta los pagos con cheque nominativo y deducir vía estado de cuenta o en su caso, muchos adquieren sus operaciones vía notas hasta de \$ 100.00 por venta al público en general, lo cual es legal, según lo establecido en la Resolución Miscelánea regla 2.7.1.24.

– Requisitos de los comprobantes (artículo 29-A CFF)

En 2018 todos debemos expedir comprobantes fiscales por las actividades que se tengan, éstos serán digitales, generados a través de la página del SAT o por proveedor certificado.

Los contribuyentes deberán contar con su firma electrónica, un certificado digital; este último será el que genere los sellos digitales para el comprobante. Se podrá tramitar un certificado digital por cada establecimiento.

El SAT actualmente está cancelando los certificados digitales para presionar a los contribuyentes a pagar contribuciones que no les corresponde pagar, con el fin de que puedan seguir facturando.

Es conveniente tener varios certificados digitales o varias empresas que emitan sus correspondientes certificados digitales. Para 2018 sigue aplicando una multa por cada error que contenga el CFDI.

Los requisitos que contienen los CFDI son lugar y fecha de expedición, nombre del contribuyente, su RFC y domicilio, régimen fiscal en que tributa, número de folio, datos del cliente, concepto que se está vendiendo, desglosando los conceptos, cantidad en número o letra, así como el IVA o IEPS.

Los datos del pedimento aduanero, valor en lentes graduados, datos del integrante del coordinado, o la fecha de autorización en donataria autorizada.

Recordemos que el CFDI incluye el archivo en PDF y XML, incluyendo sello digital. Cuando el cliente no tenga RFC, señalará un RFC genérico y forma de pago, y si se paga en una o varias exhibiciones. En turistas, además contendrá los datos de identificación en su pasaporte. En arrendamiento el número de cuenta predial y en empresas relacionadas con automóviles, el número de identificación y clave vehicular.

Los CFDI que ampararen retención de contribuciones, deberán especificar qué contribución se retiene, así como el monto correspondiente. Si los comprobantes no reúnen los requisitos correspondientes, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los contribuyentes que emitan y reciban CFDI deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato XML establecido en la regla 2.7.1.1.

La regla 2.7.1.13. de la Resolución Miscelánea habla de la mediación o tercerización. Recordemos que tanto las leyes del ISR como del IVA mencionan que para que una erogación sea deducible o acreditable, necesita ser erogada por el mismo contribuyente, sin embargo, el Reglamento de la LISR señala que se podrá efectuar una erogación a través de un tercero, y ésta será deducible. Esta regla miscelánea señala

una forma de intermediación en la cual el CFDI deberá tener los requisitos fiscales, así como la clave del RFC del tercero por quien efectuó la erogación, y los terceros tendrán derecho al acreditamiento. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, no podrá acreditar cantidad alguna del IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen, y el reintegro a las erogaciones realizadas por cuenta de terceros deberá hacerse con cheque nominativo o trasposos.

– Respecto a compra de materiales

Respecto a la compra de materiales, ésta se ampara con la documentación comprobatoria, además que pagos arriba de \$ 2,000.00 se efectúen con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario o transferencia electrónica. Se debe de tener en cuenta los contratos de compraventa con los proveedores y los pagos ya sea mediante transferencia electrónica, traspaso o en su caso el cheque nominativo para abono en cuenta y poder deducir a través del estado de cuenta.

Aquí se entiende que se debe de tener el contrato, la factura y el pago, pero consideremos que una de las formas de tener efectuado el pago es que queden satisfechos los intereses del acreedor, esto puede hacerse con pagos en efectivo, y también en bienes, servicios, acciones, intangibles y demás.

– Respecto a nómina

En el caso de la nómina, se deberá cumplir con los requisitos necesarios, siendo entre otros los siguientes:

- Pago del salario.
- Retención del ISR en caso de existir.
- Pago del subsidio al empleo.
- Registro en la contabilidad de la misma, aun en cuentas de orden.
- Entero de las cuotas al Seguro Social.
- Entero de las cuotas al Infonavit.
- Entero de las cuotas a las Afores.
- Entero del impuesto estatal en su caso.

- Presentación de las declaraciones informativas.
- Que las prestaciones se otorguen en forma general.

En relación con esto, el artículo 35 del RLISR especifica que cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero con excepción de contribuciones, viáticos o gastos de viaje, deberá expedir cheques nominativos a favor de éste o mediante traspaso a la cuenta bancaria del tercero, y la documentación comprobatoria reúna los requisitos de los comprobantes o de pago como he señalado anteriormente.

A partir del ejercicio 2014, se señala en la LISR que sólo serán deducibles los ingresos exentos de los trabajadores hasta en un 53%, incluyendo todo lo relacionado con previsión social y aportaciones de seguridad social. Esta es una de las reformas fuertes de 2014, vigente en 2019, ya que no únicamente la autoridad pretende que se deduzca. Otro requisito para 2018 es que en el caso de contratar nómina vía outsourcing, el prestador del servicio le proporcione copia de todos los pagos de nómina, así como pagos de retenciones de ISR, de seguridad social y del impuesto sobre nóminas.

Recordemos que se debe de tener el CFDI, además de todos los requisitos adicionales de la nómina.

– Respecto a honorarios

Respecto a este concepto, se pueden efectuar erogaciones por la prestación de servicios profesionales, como es el caso de pagos a arquitectos o ingenieros. En este caso el prestador del servicio deberá entregar el comprobante respectivo y si los pagos son superiores a \$ 2,000.00 se paguen con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario o mediante transferencia electrónica, ya sean personas físicas o morales. Si el prestador del servicio fuera persona física, se retenga el ISR, se entere la retención y se presente la declaración informativa de la retención efectuada. También se retendrá el IVA, lo que implica que si no se retiene dicho impuesto, la erogación sigue siendo deducible, pero la autoridad puede llegar a cobrarle dicho impuesto por la obligación en materia de retención del mismo.

En este caso aplica lo mismo que en el punto anterior referente al artículo 35 del RLISR, que cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero con excepción

de contribuciones, viáticos o gastos de viaje, deberá expedir cheques nominativos a favor de éste o mediante traspaso a la cuenta bancaria del tercero, y la documentación comprobatoria reúna los requisitos anteriormente señalados de los comprobantes.

El decreto de estímulos fiscales de 2014 publicado el 26 de diciembre menciona que se podrá omitir la constancia de retención siempre y cuando se emita un CFDI por parte del prestador del servicio persona física a una persona moral.

Con esos CFDI ya no será necesaria la constancia informativa y el pago de la retención correspondiente.

– Respecto a combustibles y lubricantes

Respecto a combustibles nos enfrentamos a un problema a partir de diciembre de 2005, en el que se señala que los consumos en combustibles y lubricantes sólo serán deducibles si se pagan de cierta forma. Recordemos que la disposición específica que en el caso de pago de combustibles, deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios y a través de monederos electrónicos, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$ 2,000.00.

Aquí podemos encontrar algunos puntos a considerar. Por ejemplo, el contribuyente tiene que trasladarse a algunos lugares lejanos por materiales, y si el contribuyente necesita efectuar un consumo de dicho producto, pero no le reciben cheque o no utiliza la tarjeta de crédito, se entendería que el consumo es no deducible, mas es un concepto estrictamente indispensable y por lo mismo debe considerarse deducible. En este ejemplo estamos hablando de un caso en específico, pero muchos contribuyentes se han preparado al respecto para efectos de hacer sus deducciones en las formas establecidas.

En algunos casos efectuarán sus deducciones de combustible interno dentro de la empresa, es decir, tendrán la infraestructura necesaria en sus instalaciones para comprar una buena provisión del producto y así están efectuando su pago con cheque nominativo para abono en cuenta. En otros casos, en lugar del cheque lo podrán efectuar mediante transferencia electrónica.

En otros supuestos se pueden utilizar monederos electrónicos, pero lo importante aquí es que la autoridad tenga la certeza de que el contribuyente hizo el mismo gasto por el que los distribuidores del producto están cobrando ingreso, y que se determina lo realmente cobrado, ya que en muchos casos esos contribuyentes cobran en efectivo y la autoridad estima una alta evasión fiscal, además de que los contribuyentes que necesitan consumir este producto, se ven en la penosa necesidad de efectuar un gasto extra para comprobar lo que realmente se erogó por este consumo.

– Respecto a viáticos y gastos de viaje

Recordemos que el artículo 28 de la LISR especifica como conceptos no deducibles los viáticos o gastos de viaje cuando se rebasen los límites establecidos en dicha disposición, ya sea en el país o en el extranjero, cuando no se destinen a:

- Hospedaje.
- Alimentación.
- Transporte.
- Uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje.
- En todos los casos de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.
- Deben realizarse a través de prestadores de servicios, ya sean subordinados o independientes.

En el caso de gastos destinados a la alimentación serán deducibles hasta por \$ 750.00 diarios por beneficiario en territorio nacional, o \$ 1,500.00 en el extranjero, y se acompañe la documentación del hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Tratándose del uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, son deducibles hasta \$ 850.00 diarios en

territorio nacional o en el extranjero, y se acompañe documentación del hospedaje o transporte.

Respecto al hospedaje, hasta \$ 3,850.00 diarios en el extranjero y sin límite en el territorio nacional y se acompañe la documentación del transporte.

En el caso de que en seminarios o convenciones en el país o en el extranjero, en la documentación no se desglose el importe de los consumos, sólo será deducible de dicha cuota una cantidad que no exceda los gastos de viaje por día destinados a la alimentación.

Sin embargo, en estos conceptos se aplica uno más importante, el que sean estrictamente indispensables, por lo que si aplicamos este aspecto prioritariamente, los podemos considerar 100% deducibles aun rebasando los límites establecidos.

Las cuotas de peaje se podrán deducir con pago mediante tarjeta IAVE o cualquier otro sistema electrónico de pago con base en el artículo 28 del RLISR.

Para estos efectos, al señalar lo relativo al domicilio del contribuyente, el artículo 49 del RLISR especifica que se entenderá por establecimiento aquél en que normalmente presta sus servicios la persona a favor de la cual se efectúa la erogación. En el caso de los trabajadores del contribuyente deberán anexar una relación de los gastos con los comprobantes respectivos. En el caso de que los gastos los efectúe el prestador de un servicio profesional, los comprobantes se expidan a nombre de la inmobiliaria y el prestador del servicio le entregue un recibo de honorarios.

En el caso de que los comprobantes se expidan a nombre del trabajador o del profesionista, se expida un cheque a nombre de éstos y exista un contrato de mediación con base en el artículo 35 del RLISR.

Cuando el trabajador del contribuyente utilice su automóvil a favor de la inmobiliaria, esta última podrá deducir los gastos siempre que la deducción no exceda de 93 centavos M.N. por kilómetro recorrido por el automóvil sin que el kilometraje no exceda de veinticinco mil kilómetros en el ejercicio, se tenga la documentación comprobatoria a nombre de la inmobiliaria y sean en territorio nacional, acompañando la do-

cumentación del hospedaje del trabajador, podemos también considerar los contratos de comodato para deducir gastos realizados con el vehículo del trabajador.

En el caso de pagos a restaurantes dentro de los cincuenta kilómetros, se podrán deducir en un 8.50% de los mismos, siempre y cuando dichos pagos se efectúen con tarjeta de crédito o débito expedida a nombre del contribuyente que desee efectuar la deducción, debiendo conservar la documentación comprobatoria (Artículo 55 del RLISR).

En el caso de viajes en aviones y embarcaciones, se tenga el informe mensual de los mismos en el caso de aviones y la bitácora en el caso de embarcaciones (Artículo 52 del RLISR).

Tratándose del uso o goce de automóviles dentro de los cincuenta kilómetros, el pago no exceda de \$ 200.00 diarios (\$ 250.00 por decreto).

El artículo 28 del RLISR establece que para que los contribuyentes puedan deducir las cuotas de peaje pagadas en carreteras que cuenten con sistemas de identificación automática vehicular o sistemas electrónicos de pago, deberán amparar el gasto con el estado de cuenta de la tarjeta IAVE o de los sistemas electrónicos de pago.

– Respecto a permisos y pago de derechos

Uno de los puntos más importantes para llevar a cabo el desarrollo inmobiliario es el pago de los derechos y permisos correspondientes, ya que si éstos no se efectúan, las autoridades locales podrán detener el mismo; para estos efectos, el artículo 46 del RLISR especifica que tratándose de gastos de servicios públicos o contribuciones locales y municipales, cuya documentación comprobatoria se expida con posterioridad a la fecha en la que se prestaron los servicios o se causaron las contribuciones, los mismos podrán deducirse en el ejercicio en el que efectivamente se obtuvieron o se causaron, aun cuando la fecha del comprobante sea posterior y se cuente con la documentación comprobatoria a más tardar en la fecha de la presentación de la declaración del ejercicio en que se pretenda deducir.

– Respecto a importación de materiales

La fracción XIV del artículo 27 de la LISR especifica que en el caso de mercancías de importación, se compruebe que

éstas se importaron legalmente. Además, el artículo 56 del RLISR de la misma especifica que en estos casos, las personas que participen como mandatarios o consignatarios sean agentes o apoderados aduanales, y que se podrán deducir tales gastos siendo amparados con comprobantes expedidos por los prestadores de servicios relacionados con estas operaciones a nombre del importador, aun cuando la erogación se hubiere efectuado por conducto de los propios agentes o apoderados aduanales.

– Respecto a estimaciones

Como podemos observar al principio del estudio de las deducciones en este libro, estos contribuyentes podrán efectuar sus deducciones en forma estimada y posteriormente al concluir la obra, se ajustará a las deducciones reales, pero esto es opcional para el contribuyente, ya que desde el principio podrá deducir las erogaciones reales.

– A través de mediación mercantil

El artículo 35 del RLISR señala que: *“cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero, excepto tratándose de contribuciones, viáticos o gastos de viaje, deberá expedir cheques nominativos a favor de éste o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, y cuando dicho tercero realice pagos por cuenta del contribuyente, éstos deberán estar amparados con documentación que reúna los requisitos del artículo 31, fracción III de la LISR”*.

En el caso de residentes en el extranjero personas físicas sin establecimientos en México, la Resolución Miscelánea menciona que cuando enajenen o arrienden bienes inmuebles en México, podrán considerar como domicilio el del representante en México.

Además, en el caso de pagos a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, los contribuyentes deberán probar que quienes perciban dichos pagos están registrados para efectos fiscales en su país como lo establece el artículo 45 del RLISR.

– En relación con donativos

Respecto a los donativos, éstos podrán deducirse siempre y cuando el monto total de los mismos no exceda de una can-

tividad del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe su deducción. Aquí se debe de considerar el supuesto en el que exista pérdida fiscal, lo cual amplía la posibilidad de deducción ya que no existe parámetro aplicable. Esto está vigente en 2018, considerando que respecto a los donativos para entidades gubernamentales, sólo podrán ser deducibles hasta un 4% de la utilidad fiscal del ejercicio anterior, lo que implica que ahora serán deducibles en menor proporción que los otorgados a donatarias privadas.

En muchos casos conviene que las donatarias autorizadas les emitan un comprobante por concepto de capacitación o algún servicio que se pueda materializar con constancias o comprobantes, ya que el SAT regularmente no considera dicho donativo.

1.2.3. Conceptos no deducibles más comunes (artículo 28 LISR)

– Mención en forma general de cada uno

I. Los pagos del ISR del propio contribuyente o de terceros.

II. Gastos en relación con inversiones no deducibles. En los parcialmente deducibles sólo parte.

III. Obsequios, atenciones, o algún gasto parecido o relacionado. Se podrán hacer deducibles estos gastos cuando se otorguen a todos los clientes como promoción de productos, o a todos los trabajadores en forma general.

IV. Gastos de representación.

V. Viáticos y gastos de viaje con los límites establecidos.

VI. Sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o penas convencionales en situaciones ocasionadas por el contribuyente.

VII. Intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

VIII. Provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo.

IX. Reservas para indemnizaciones al personal.

X. Prima o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

XI. Pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. Crédito comercial aun cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Pagos por uso o goce de aviones, embarcaciones o casas-habitación.

XIV. Pérdida por enajenación de activos fijos no deducibles.

XV. El IVA e IEPS.

XVI. Pérdidas en fusión, reducción de capital o liquidación.

XVII. Pérdidas en enajenación de acciones.

XVIII. Gastos a prorrata en el extranjero a no contribuyentes.

XIX. Pérdidas en operaciones financieras derivadas.

XX. Consumos en restaurantes al 91.50% y en bares nada.

XXI. Pagos distintos a honorarios aduanales.

XXII. Pagos a REFIPRE.

XXIII. Pagos iniciales para comprar títulos de crédito con partes relacionadas que coticen en mercados reconocidos.

XXIV. Restitución en el préstamo.

XXV. La PTU no es deducible ya que se disminuye directamente en la determinación de la utilidad fiscal, así como tampoco son deducibles las utilidades pagadas a los socios o accionistas.

XXVI. Intereses derivados de préstamos con partes relacionadas.

XXVII. Anticipos.

XXVIII. No serán deducibles los pagos por ingresos exentos de los trabajadores hasta en un 43%, lo que implica que solo serán deducibles en su totalidad los salarios que gravan ISR, y todo lo demás, como horas extras, previsión social, que representan parcialmente gravables en ISR, solo serán deducibles parcialmente.

Recordemos que las partidas no deducibles no existen contablemente, en esencia, todas las erogaciones deben de registrarse como deducibles, ya que dicho registro de partidas no deducibles es una afirmación directa de que no debe de disminuirse de la utilidad fiscal.

1.2.4. Aplicación del costo de lo vendido

Es obligación en la nueva LISR para las personas morales el deducir el costo de lo vendido en lugar de las compras. Por lo que solo se deducirá todo aquello correspondiente a las compras, gastos e inversiones respecto a lo que se haya vendido y en relación con lo que no se haya vendido no es deducible el costo.

El costo de lo vendido es una ventaja para los contribuyentes, ya que implica que si se vendió el bien o el servicio, se vuelve deducible, independientemente de la comprobación o no, siempre que esté debidamente relacionada la erogación con el ingreso.

1.3. Determinación del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio

Ingresos acumulables

Menos:

Deducciones autorizadas

Utilidad fiscal del ejercicio

Menos:

PTU pagada en el ejercicio

Menos:

Pérdidas fiscalesResultado fiscal en el ejercicio

Por:

Tasa 30%ISR del ejercicio

Menos:

Pagos provisionales del ejercicioISR A CARGO O A FAVOR

En el caso de que la PTU pagada a los trabajadores sea mayor a la utilidad fiscal, la diferencia será considerada como pérdida.

Recordemos que esto es en el caso de personas morales, ya que es distinto en el caso de personas físicas.

1.4. Determinación del Impuesto Sobre la Renta en los Pagos Provisionales

Los pagos provisionales se determinan de la siguiente forma:

Ingresos nominales

Por:

Coeficiente de utilidadUtilidad fiscal estimada

Menos:

PTU pagada en el ejercicio

Menos:

Pérdidas fiscalesResultado fiscal estimado

Por:

Tasa 30%ISR del período

Menos:

Pagos provisionales anterioresISR A CARGO O A FAVOR

Cuando se pretendan disminuir los pagos provisionales del segundo semestre del ejercicio, se presentará solicitud a la

autoridad en el mes anterior a aquél en que se pretenda efectuar la disminución.

¿Se pueden presentar los pagos provisionales en ceros?

La explicación es la siguiente, con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

El artículo 9 de dicha Ley menciona en su primer párrafo, *“Las personas morales **deberán calcular el impuesto sobre la renta**, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%”*.

Como argumento podemos señalar que dicho impuesto se deberá calcular OBLIGATORIAMENTE en forma anual. Y en relación con el pago, el tercer párrafo del mismo artículo menciona lo siguiente:

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

Podemos especificar que dicho pago OBLIGATORIO se enterará entre enero y marzo del siguiente año, por lo tanto, es una obligación anual.

Ahora, el artículo 14 de dicha Ley, menciona en su primer párrafo:

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

Como argumento podemos señalar que se menciona la obligación de presentar declaración anual y también la obligación de presentar pagos provisionales, y por lo tanto, no debe el contribuyente cumplir dos obligaciones, por lo tanto, la obligación es anual y no provisional.

Lo anterior se reafirma con las siguientes jurisprudencias:

Tesis: XVI.1o.A.T. J/14. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su

Gaceta. Tomo XXX, diciembre de 2009. Novena Época. Pág. 1353. 165688. 70 de 199. Jurisprudencia (Administrativa) Superada por contradicción. **RENTA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTAN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL AL QUE CORRESPONDAN, PERO NO PARA DETERMINAR, EN ESE SUPUESTO, CREDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTO (APLICACION DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 113/2002).** *La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 21/2002, que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 113/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, octubre de 2002, página 334, de rubro: "VALOR AGREGADO. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTAN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, EL SUJETO PASIVO NO HUBIERA PRESENTADO LA DECLARACION DEL EJERCICIO O, EN SU DEFECTO, NO HUBIERA TRANSCURRIDO EL PLAZO PARA SU PRESENTACION, NO ASI PARA DETERMINAR, EN ESOS SUPUESTOS, CREDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTO, YA QUE EL CALCULO DEL GRAVAMEN ES POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS."*, analizó la mecánica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el cálculo de dicho gravamen y concluyó que aun cuando las autoridades administrativas pueden revisar el cumplimiento de la obligación que tienen los contribuyentes de realizar pagos provisionales sobre aquel impuesto respecto de ejercicios que no han concluido, no pueden determinar créditos fiscales con motivo de las contribuciones que, en su caso, hubieran omitido, ya que el citado tributo se causa anualmente, de modo que es hasta la conclusión del ejercicio fiscal cuando surge la obligación de realizar su pago definitivo. En este contexto, dicho criterio también es aplicable respecto del impuesto sobre la renta, pues éste igualmente

se calcula por ejercicios fiscales completos y sus pagos provisionales sólo constituyen un anticipo a cuenta del entero definitivo. Consecuentemente, las autoridades hacendarias están facultadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de pagos provisionales del impuesto sobre la renta, aun cuando no hubiera finalizado el ejercicio fiscal al que correspondan, pero no para determinar, en ese supuesto, créditos fiscales por este concepto, porque para que el fisco pueda verificar el cumplimiento de pago de tal tributo, es necesario que tome en consideración todos los actos o actividades que se realizaron durante el ejercicio, así como la declaración anual que, en su caso, se hubiere presentado al final de éste. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Tesis: 2a./J. 138/2015 (10a.). Segunda Sala. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 24, noviembre de 2015, Tomo II. Décima Época. Pág. 1185. 2010358. 1 de 1. Jurisprudencia (Administrativa). **RENTA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTAN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, ASI COMO PARA DETERMINAR CREDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTO, UNICAMENTE RESPECTO DE AQUELLOS QUE SE REPUTEN COMO DEFINITIVOS CONFORME A LA LEY DE LA MATERIA, NO ASI CUANDO CONSTITUYEN MEROS ANTICIPOS, YA QUE EN ESE SUPUESTO, LA AUTORIDAD DEBE ESPERAR AL CALCULO DEL GRAVAMEN QUE SE EFECTUA POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS (APLICACION ANALOGICA DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 113/2002)(*)**. De la jurisprudencia citada, se advierte que las autoridades hacendarias, en uso de sus facultades de comprobación concedidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pueden válidamente comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia del impuesto al valor agregado, incluyendo lo relativo a los pagos provisionales, sin que ello im-

plique que puedan determinar créditos fiscales por omisiones detectadas en tales obligaciones, hasta en tanto concluya el ejercicio anual relativo; esa limitación obedece a la mecánica empleada para calcular el impuesto al valor agregado, pues éste se determina por ejercicios fiscales y es hasta la declaración anual cuando puede fijarse el monto del impuesto definitivo, debido a que los pagos provisionales efectuados constituyen un anticipo que el contribuyente debe hacer a cuenta del total de los actos o actividades gravados en el ejercicio conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Bajo esa perspectiva, dentro del esquema del impuesto sobre la renta existen dos formas para calcular y enterar el tributo de manera provisional o parcial, a saber: a) pagos provisionales que son a cuenta del impuesto del ejercicio anual; y b) pagos provisionales con carácter definitivo; los primeros se caracterizan por ser un adelanto del que se calculará al momento de formularse la declaración anual, es decir, este tipo de pago parcial tiene la finalidad de desplegar una especie de abono del tributo que se conjetura al concluir el año correspondiente y requiere, para su correcta determinación, de la unión del valor de todos los actos gravados causados durante la anualidad para alcanzar una certeza acorde con la realidad del gobernado; mientras los segundos son los que el contribuyente debe entregar a las autoridades fiscales de modo inmediato una vez causado el tributo, y ya que no depende de la reunión de mayores datos o de conocer del importe de otras actividades gravadas por la contribución aludida durante el ejercicio anual de calendario, son decisivos y no son considerados como un anticipo del que se calcula al término al final del año. En tales condiciones, las autoridades tributarias, al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta, en específico, de pagos provisionales, únicamente pueden determinar créditos fiscales de los que sean de carácter definitivo sin necesidad de aguardar a la conclusión de la anualidad respectiva y no así de los que son un anticipo o a cuenta del que se calcula al final del ejercicio. Contradicción de tesis 147/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero del Segundo Circuito y Octavo del Primer Circuito,

ambos en Materia Administrativa, el entonces Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 9 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

1.5. Ajustes a los Pagos Provisionales

Cuando se solicita ajustar los pagos provisionales, la autorización la podrá dar o no la SHCP siempre y cuando se cumpla con algunos requisitos.

Lo más recomendable es no efectuar ajuste alguno a los pagos provisionales, inclusive es más importante presentarlos en ceros.

El último párrafo del artículo 14 de la LISR especifica que los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deba aplicar en los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad al que correspondan dichos pagos, podrán a partir del segundo semestre del ejercicio solicitar la autorización para disminuir el monto que les corresponda. Si los pagos provisionales ajustados resultan menores a los que corresponderían antes del ajuste, se pagarán recargos por la diferencia.

A continuación se presenta un cálculo de cómo se efectuaría la determinación del ISR tanto en pagos provisionales como en el ejercicio:

DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL ISR 2019

Mes	Ingreso nominal	Ingreso nominal acumulado	Coef. Util	Utilidad fiscal estimada	PTU pagada	Pérdidas fiscales	Resultado fiscal estimado	Tasa ISR	ISR a la Tasa del 30%	Pagos provisionales anteriores	ISR por pagar
	\$	\$		\$	\$	\$	\$	%	\$	\$	\$
Enero	100,000.00	100,000.00	0.50	50,000.00	-	-	50,000.00	30	15,000.00	-	
Febrero	100,000.00	200,000.00	0.50	100,000.00	-	-	100,000.00	30	30,000.00	15,000.00	15,000.00
Marzo	100,000.00	300,000.00	0.50	150,000.00	-	-	150,000.00	30	45,000.00	30,000.00	15,000.00
Abril	100,000.00	400,000.00	0.50	200,000.00	-	-	200,000.00	30	60,000.00	45,000.00	15,000.00
Mayo	100,000.00	500,000.00	0.50	250,000.00	-	-	250,000.00	30	75,000.00	60,000.00	15,000.00
Junio	100,000.00	600,000.00	0.50	300,000.00	-	-	300,000.00	30	90,000.00	75,000.00	15,000.00
Julio	100,000.00	700,000.00	0.50	350,000.00	-	-	350,000.00	30	105,000.00	90,000.00	15,000.00
Agosto	100,000.00	800,000.00	0.50	400,000.00	-	-	400,000.00	30	120,000.00	105,000.00	15,000.00
Septiembre	100,000.00	900,000.00	0.50	450,000.00	-	-	450,000.00	30	135,000.00	120,000.00	15,000.00
Octubre	100,000.00	1'000,000.00	0.50	500,000.00	-	-	500,000.00	30	150,000.00	135,000.00	15,000.00
Noviembre	100,000.00	1'100,000.00	0.50	550,000.00	-	-	550,000.00	30	165,000.00	150,000.00	15,000.00
Diciembre	100,000.00	1'200,000.00	0.50	600,000.00	-	-	600,000.00	30	180,000.00	165,000.00	15,000.00

Determinación del ISR Anual 2019

Concepto	Importe
Ingresos acumulables	\$ 1'200,000.00
Menos:	
Deducciones autorizadas	500,000.00
Utilidad fiscal del ejercicio	\$ 700,000.00
PTU pagada en el ejercicio	-
Menos:	
Pérdidas fiscales	-
Resultado fiscal del ejercicio	\$ 700,000.00
Por:	
Tasa 30%	30%
ISR del ejercicio	\$ 210,000.00
Menos:	
Pagos provisionales	180,000.00
ISR A CARGO O A FAVOR	\$ 30,000.00

El artículo cuadragésimo segundo de la Resolución Miscelánea 2017 indica que los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán ejercer la opción a que se refiere el citado artículo 30 de la Ley del ISR, respecto de contratos celebrados u obras iniciadas con anterioridad al 1 de enero de 2014, siempre que presenten el aviso a que se refiere el último párrafo de esta última disposición legal, por cada una de las obras o por el inmueble del que deriven los ingresos por la prestación del servicio, a más tardar el día 31 de enero de 2014, esto sigue vigente para 2019.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en la presente regla, deberán considerar únicamente las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos relacionadas con los ingresos que se obtengan a partir del 1 de enero de 2014, esto está vigente en 2019.

En el caso de que se decreten dividendos, las personas morales además deberán de pagar un ISR del 10% sobre dichos dividendos.

Para 2019 desaparece la compensación universal, por lo que sólo se podrán compensar impuestos iguales.

En el caso de la Ley de Lavado de Dinero, lo dispuesto en la misma se considerará cumplida si se ponen al corriente en 2019.

CAPITULO III

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) da el tratamiento a las constructoras tanto en las disposiciones generales como en los capítulos de enajenación, prestación de servicios o el uso o goce temporal de bienes.

1. CONCEPTOS EXENTOS

El artículo 9o. de la LIVA especifica en sus fracciones I y II que no se pagará el impuesto en la enajenación del suelo y de las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación respectivamente. Ahí mismo se especifica que cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en dicha fracción.

2. CONCEPTOS GRAVADOS

A diferencia de lo señalado anteriormente, los conceptos gravados son aquellos que no son considerados como exentos.

VALOR AGREGADO. LAS COMISIONES Y CONTRAPRESTACIONES GENERADAS POR EL CREDITO QUE OTORQUE UNA SOCIEDAD FINANCIERA A UN INTERMEDIARIO PARA QUE ESTE, A SU VEZ, CONCEDA CREDITOS HIPOTECARIOS DESTINADOS A LA ADQUISICION, CONSTRUCCION, AMPLIACION O REPARACION DE VIVIENDAS, NO ESTAN INCLUIDAS EN LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 15, FRACCION I, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO. *De la interpretación literal, sistemática, causal y teleológica de los artículos 1o., 14 y 15,*

fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como de la aplicación estricta de la exención prevista en el último precepto citado, se colige que por las comisiones y contraprestaciones generadas por el servicio de crédito que otorgue una sociedad financiera a un intermediario para que éste, a su vez, conceda créditos hipotecarios destinados a la adquisición, construcción, ampliación o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, debe pagarse el mencionado impuesto. Lo anterior es así, por una parte, porque la prestación de servicios independientes, como el crédito referido, constituye una actividad que origina la imposición del gravamen y, por otra, porque dicho servicio no se encuentra comprendido en la exención señalada, la cual opera cuando el crédito hipotecario tiene como fin directo o inmediato el destino a la vivienda, lo que no acontece en ese servicio, que tiene como objeto financiar el otorgamiento de otro crédito, aunque su destino final sea el mencionado en primer término, y que por ello pueda estar garantizado con hipoteca sobre el mismo bien inmueble. La intención del legislador, al establecer la excepción al pago del impuesto, fue beneficiar al destinatario o consumidor final del crédito haciendo recaer la carga económica del gravamen en el intermediario, sin que esto obste para su participación en la cadena de producción del servicio, dada la aplicación estricta de la situación de excepción y sin que ello implique el encarecimiento del servicio al consumidor final, porque la obtención de recursos para satisfacer la necesidad de vivienda puede lograrse mediante créditos directos. En todo caso será decisión del intermediario encarecer el servicio del crédito, al incorporar a su costo el impacto económico que le produzca el traslado del gravamen, afectando con ello su competitividad en el ramo.

A partir de 2006 se modificó el artículo 15 de la LIVA en relación con los conceptos por prestación de servicios exentos de IVA, señalando en su fracción X que se encuentran ahí incluidos los referentes al aseguramiento de crédito a la vivienda por riesgo de incumplimiento de los deudores en créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, destinados a casa habitación.

Adicional a lo anterior, el Reglamento de la LIVA señala en su artículo 22, que cuando la enajenación de inmuebles se haga constar en escritura pública, en ella se señalará el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del impuesto y, el de aquéllas exentas, señalando el monto del impuesto trasladado expresamente y por separado del valor del bien.

En el caso del acreditamiento del impuesto, el artículo 21 del Reglamento de la LIVA establece que los contribuyentes podrán acreditar el impuesto trasladado con motivo de los gastos erogados por concepto de combustible, aceite, servicios, reparaciones y refacciones, por el uso del automóvil propiedad de un trabajador y por actividades propias del contribuyente. El acreditamiento se podrá efectuar en la proporción que del total de los gastos erogados represente la parte que de los mismos sea deducible para el contribuyente.

Dentro de las exenciones en materia de IVA, el artículo 28 del Reglamento de la LIVA señala a los asilos y orfanatorios, así como aquéllas destinadas a fines no lucrativos. En construcciones nuevas se atenderá al destino para el que se construyó con base en permisos y licencias. Si se enajena una construcción que no es destinada a casa habitación, se considerará como tal si se asienta tal destino en la escritura pública y se garantiza el impuesto correspondiente por seis meses; se cancelará dicha garantía vencido el citado término.

En el caso que no sea enajenación, pero sea prestación de servicios de construcción de casas habitación, su instalación o casas prefabricadas serán exentas del IVA, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales. No se considerará casa habitación los mercados, escuelas y centros comerciales en unidades habitacionales.

En el caso de contratos de obra a precio alzado, el prestador del servicio trasladará al dueño de la obra el impuesto y éste lo acreditará contra el impuesto de dicha contraprestación y a los gastos efectuados por su cuenta y a su nombre, conforme lo señala el artículo 34 del RLIVA.

En estos términos, el IVA se determinará de la siguiente forma:

IVA causado

Menos:

IVA acreditable

IVA A CARGO O A FAVOR

El IVA a favor se podrá solicitar en devolución, acreditar en meses siguientes o compensarse.

El IVA a cargo se deberá pagar pudiendo en su caso compensarse también.

Es recomendable hoy día compensar o acreditar los saldos a favor en lugar de solicitar devolución debido a las constantes revisiones de la autoridad por solicitar las mismas.

No hay que olvidar presentar su informativa a través del DIOT.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es recomendable para este tipo de contribuyentes llevar a cabo un adecuado control de sus deducciones, debido a que se puede observar que en muchos casos descuidan sus obligaciones fiscales empezando por una mala administración, la cual es poco controlada por tratar de hacer crecer el negocio, que es obviamente tarea de los socios o accionistas o del propio empresario persona física, y pasando por un inadecuado control interno o en su caso, el descuido total de la presentación de declaraciones o su descuido en forma parcial.

En materia de Seguro Social, Retiro e Infonavit, tiene un tratamiento especial el sector de la construcción, debido a que la contratación de los trabajadores no es por tiempo determinado o indeterminado, sino con base en obra.

Esto además tiene reflejo en el impuesto sobre nóminas estatal, el cual se ve afectado por la rotación del personal o la eventualidad del mismo.

A continuación se presentan unas tesis relacionadas con el tema:

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, julio de 2000. Tesis: 2a./J. 60/2000. Página: 69. Materia: Constitucional, Administrativa. Jurisprudencia. **LICENCIAS PARA CONSTRUCCION. EL ARTICULO 206 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE ESA ENTIDAD, EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, QUE ESTABLECE DIVERSAS CUOTAS PARA EL PAGO DE LOS DEBERCHOS CORRESPONDIENTES, RESPETA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONA-**

LIDAD Y EQUIDAD. *Conforme al citado precepto legal, por la expedición de licencias para construcción de obras nuevas se pagará el derecho respectivo aplicando diversas cuotas por metro cuadrado de construcción, cuyo monto varía en función del destino del inmueble y del número de niveles con que cuente. Ahora bien, atendiendo al objeto real del servicio público que conlleva la expedición de tales licencias, específicamente a lo dispuesto en el artículo 3o., fracciones I, V y VI, del Reglamento de Construcciones del Distrito Federal, se advierte que el despliegue técnico que debe realizar el órgano competente de la administración pública del Distrito Federal para verificar que las construcciones respecto de las que se solicita la licencia satisfacen las condiciones de habitabilidad, seguridad, higiene, comodidad y buen aspecto, difiere en función de la extensión de la obra, de los niveles con que cuenta y del destino que se le vaya a dar. En tal virtud, el procedimiento establecido en el artículo 206 del Código Financiero del Distrito Federal para realizar el cálculo de los derechos correspondientes resulta proporcional, ya que al tenor de este numeral, mientras mayor sea el número de niveles o de metros cuadrados a inspeccionar, dependiendo del destino del inmueble, mayor será el despliegue técnico de la administración y, por ende, el monto de la contribución a enterar; por otra parte, el referido precepto también otorga un trato equitativo a los contribuyentes, ya que la cuantía del tributo a pagar será la misma cuando la autorización respectiva se base en un despliegue técnico de igual magnitud, por tratarse de construcciones de igual extensión, niveles y destino, y será diverso, cuando la expedición de la licencia conlleve la inspección de construcciones de diversa extensión, niveles o destino.*

Tesis: Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, junio de 2000. Tesis: P. LXXXIV/2000. Página: 32. Materia: Constitucional, Administrativa. Tesis aislada. **PREDIAL. EL ARTICULO 152, FRACCION III, DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO**

FEDERAL, QUE REGULA LA FORMA DE CALCULAR DICHO IMPUESTO CUANDO SE TRATE DE INMUEBLES SIN CONSTRUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.", estableció que el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal radica, esencialmente, en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico, es decir, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma que lo crea y regula. En congruencia con tal criterio, debe decirse que el artículo 152, fracción III, del Código Financiero del Distrito Federal, viola el aludido principio constitucional, en virtud de que la cuota adicional que obliga a pagar a los propietarios de predios sin construcciones o con un área de construcción menor del 10% de la superficie total del terreno, coloca a dichos contribuyentes en un plano de desigualdad frente a los demás propietarios o poseedores con un área de construcción mayor al referido porcentaje, pues dichos sujetos del impuesto, propietarios o poseedores de predios con o sin construcciones, forman una misma categoría de contribuyentes y, por tanto, deben encontrarse en igual situación frente a la ley. Además, si el hecho imponible (poseer o tener la propiedad de un predio con o sin construcciones adheridas a él) es el mismo, no existe justificación para que el contribuyente que no tenga construcciones pague una cuota adicional de la que le correspondería pagar si su predio estuviera construido.

En 2008 cambió la forma de calcular el ISR de los salarios de los trabajadores. Para 2014 cambian las tarifas de ISR, que se conservan en 2019, siendo las siguientes:

EJEMPLOS PARA 2019

EJEMPLO 1. SALARIOS

Artículo 96 LISR

Concepto	Importes
Ingreso base	\$ 5,000.00
Menos:	
Límite inferior	<u>4,210.42</u>
Excedente del límite inferior	\$ 789.58
Por:	
% sobre excedente del límite inferior	<u>0.1088</u>
Impuesto marginal	\$ 85.91
Más:	
Cuota fija	<u>247.23</u>
IMPUESTO DETERMINADO	<u><u>\$ 333.14</u></u>
 Impuesto determinado	 \$ 333.14
Menos:	
Subsidio al empleo	<u>324.87</u>
IMPUESTO DEL PERIODO	<u><u>\$ 8.27</u></u>

EJEMPLO 2. SALARIOS

Artículo 96 LISR

Concepto	Importes
Ingreso base	\$ 8,500.00
Menos:	
Límite inferior	<u>7,399.43</u>
Excedente del límite inferior	\$ 1,100.57
Por:	
% sobre excedente del límite inferior	<u>0.1600</u>
Impuesto marginal	\$ 176.09
Más:	
Cuota fija	<u>594.24</u>
IMPUESTO DETERMINADO	<u><u>\$ 770.33</u></u>

Impuesto determinado	\$ 770.33
Menos:	
Subsidio al empleo	0.00
IMPUESTO DEL PERIODO	<u>\$ 770.33</u>

EJEMPLO 3. SALARIOS

Artículo 96 LISR

Concepto	Importes
Ingreso base	\$ 2,000.00
Menos:	
Límite inferior	496.08
Excedente del límite inferior	\$ 1,503.92
Por:	
% sobre excedente del límite inferior	0.0640
Impuesto marginal	\$ 96.25
Más:	
Cuota fija	9.52
IMPUESTO DETERMINADO	<u>\$ 105.77</u>
Impuesto determinado	\$ 105.77
Menos:	
Subsidio al empleo	406.83
IMPUESTO DEL PERIODO	<u>\$ (301.06)</u>

ANUAL

Base por tarifa artículo 152 LISR

Impuesto anual
Menos:
Cantidades pagadas de subsidio al empleo
Menos:
Pagos provisionales
<u>ISR A CARGO O A FAVOR</u>

En el caso de la actividad empresarial para personas físicas se da el mismo tratamiento.

EJEMPLO 1. ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Artículo 106

Concepto	Importes
Ingreso base	\$ 10,000.00
Menos:	
Límite inferior	<u>8,601.51</u>
Excedente del límite inferior	\$ 1,398.49
Por:	
% sobre excedente del límite inferior	<u>0.1792</u>
Impuesto marginal	\$ 250.61
Más:	
Cuota fija	<u>786.55</u>
IMPUESTO DEL PERIODO	<u><u>\$ 1,037.16</u></u>

CASOS PRACTICOS

Con relación a los casos prácticos, presentados a lo largo del libro, se agrega lo siguiente:

Primer supuesto 2019

En el primer caso que presentamos del ISR en sus capítulos correspondientes, ocurrió lo siguiente:

Por lo tanto se terminó pagando el ISR de la siguiente forma:

Mes	ISR a la Tasa del 30%	Pagos provi- sionales anteriores	ISR por pagar
	\$	\$	\$
Enero	15,000.00	-	15,000.00
Febrero	30,000.00	15,000.00	15,000.00
Marzo	45,000.00	30,000.00	15,000.00
Abril	60,000.00	45,000.00	15,000.00
Mayo	75,000.00	60,000.00	15,000.00
Junio	90,000.00	75,000.00	15,000.00
Julio	105,000.00	90,000.00	15,000.00
Agosto	120,000.00	105,000.00	15,000.00
Septiembre	135,000.00	120,000.00	15,000.00
Octubre	150,000.00	135,000.00	15,000.00
Noviembre	165,000.00	150,000.00	15,000.00
Diciembre	180,000.00	165,000.00	15,000.00

También recordemos que para efectos de las personas físicas, cuando éstas enajenan una casa habitación, estará exenta del ISR hasta por un monto equivalente de setecientos mil udis. En este caso, se debe tomar en cuenta que sólo estará exenta la primera enajenación en un ejercicio, ya que a partir de la segunda estarán gravadas en su totalidad.

En algunas ocasiones las constructoras adquieren los inmuebles no como personas morales, sino como personas físicas, dando un beneficio por este lado, siempre y cuando se separe jurídicamente la operación. Recordando que dichas personas físicas no podrán ser sujetas de obtener ingresos por concepto de actividades empresariales.

Un punto importante al respecto es que cuando no se trata de actividades empresariales se divide la utilidad entre el número de años y cuando si es, se acumulan los ingresos conforme se vayan cobrando aplicando la tarifa a la utilidad gravable.

DETERMINACION DEL ISR PERSONA FISICA EMPRESARIA (GENERAL) PARA 2019

Mes	Ingresos acumula- bles	Ingreso acumulables acumulados	Deducciones autorizadas	Deduccio- nes autorizadas acumuladas	Utilidad Fiscal	PTU pagada	Pérdidas fiscales	Utilidad gravable
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Enero	100,000.00	100,000.00	60,000.00	60,000.00	40,000.00	-	-	40,000.00
Febrero	100,000.00	200,000.00	60,000.00	120,000.00	80,000.00	-	-	80,000.00
Marzo	100,000.00	300,000.00	60,000.00	180,000.00	120,000.00	-	-	120,000.00
Abril	100,000.00	400,000.00	60,000.00	240,000.00	160,000.00	-	-	160,000.00
Mayo	100,000.00	500,000.00	60,000.00	300,000.00	200,000.00	-	-	200,000.00
Junio	100,000.00	600,000.00	60,000.00	360,000.00	240,000.00	-	-	240,000.00
Julio	100,000.00	700,000.00	60,000.00	420,000.00	280,000.00	-	-	280,000.00
Agosto	100,000.00	800,000.00	60,000.00	480,000.00	320,000.00	-	-	320,000.00
Septiembre	100,000.00	900,000.00	60,000.00	540,000.00	360,000.00	-	-	360,000.00
Octubre	100,000.00	1'000,000.00	60,000.00	600,000.00	400,000.00	-	-	400,000.00
Noviembre	100,000.00	1'100,000.00	60,000.00	660,000.00	440,000.00	-	-	440,000.00
Diciembre	100,000.00	1'200,000.00	60,000.00	720,000.00	480,000.00	-	-	480,000.00

DETERMINACION DEL ISR PERSONA FISICA EMPRESARIA (GENERAL) PARA 2019

Mes	Utilidad gravable	Límite inferior	Excedente sobre límite inferior	% sobre excedente límite inferior	Impuesto marginal	Cuota fija	ISR del período	Pagos provisionales anteriores	ISR a cargo
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Enero	40,000.00	32,736.84	7,263.16	30%	2,178.95	6,141.95	8,320.90	-	8,320.90
Febrero	80,000.00	65,473.68	14,526.32	30%	4,357.90	12,283.90	16,641.80	8,320.90	8,320.90
Marzo	120,000.00	98,210.52	21,789.48	30%	6,536.85	18,425.85	24,962.70	16,641.80	8,320.90
Abril	160,000.00	130,947.36	29,052.64	30%	8,715.80	24,567.80	33,283.60	24,962.70	8,320.90
Mayo	200,000.00	163,684.20	36,315.80	30%	10,894.75	30,709.75	41,604.50	33,283.60	8,320.90
Junio	240,000.00	196,421.04	43,578.96	30%	13,073.70	36,851.70	49,925.40	41,604.50	8,320.90
Julio	280,000.00	229,157.88	50,842.12	30%	15,252.65	42,993.65	58,246.30	49,925.40	8,320.90
Agosto	320,000.00	261,894.72	58,105.28	30%	17,431.60	49,135.60	66,567.20	58,246.30	8,320.90
Septiembre	360,000.00	294,631.56	65,368.44	30%	19,610.55	55,277.55	74,888.10	66,567.20	8,320.90
Octubre	400,000.00	327,368.40	72,631.60	30%	21,789.50	61,419.50	83,209.00	74,888.10	8,320.90
Noviembre	440,000.00	360,105.24	79,894.76	30%	23,968.45	67,561.45	91,529.90	83,209.00	8,320.90
Diciembre	480,000.00	392,842.08	87,157.92	30%	26,147.75	73,703.40	99,850.80	91,529.90	8,320.90

En el supuesto que señalaba anteriormente respecto al tratamiento como casa habitación se disminuye considerablemente el ISR.

Adicionalmente, los contribuyentes deberán de llevar sus cuentas de utilidad fiscal, lo que es personas morales se denomina como CUFIN y en el caso de personas físicas no existe por Ley, pero por práctica entenderíamos como la Cuenta de Utilidad Fiscal Empresarial para efectos de determinar su utilidad financiera real descontados los impuestos.

Todo lo señalado en este libro es con base en lo establecido en el artículo 33 del CFF, tanto en los lineamientos señalados por la autoridad, por todo aquello que la misma pudiera interpretar como contrario, en su fracción primera inciso h), plasmado en los artículos 89 y 90 del CFF.

Debemos de considerar que la estimación aplicable a los costos es en personas morales, porque para las personas físicas, aplica la deducibilidad de lo efectivamente pagado. Quizás sea una buena idea el llevar a cabo la facturación a través de personas morales, funcionando éstas como intermediarias y que las personas físicas llevasen a cabo la construcción, pero esto también dependerá de su monto de ingresos, deducciones, forma de cobro y de pago, así como de la cantidad de socios que se tengan, trabajadores e inclusive de activos que se dispongan, ya que se puede hacer una planeación de obra por socio, o en su caso, la renta de activos por los mismos.

En otros casos, no es conveniente la aplicación de prácticas en los que se quiera considerar a los trabajadores como socios para la omisión en el pago de la seguridad social, debido a que al ser entidades de riesgo considerable, puede ser una erogación importante estas prestaciones y por tanto, puede ser tentador el no querer cubrir estas cuotas, lo cual conlleva a un mayor riesgo en caso de accidentes de los trabajadores. En el caso de las aportaciones se aplicarán los mismos porcientos pero aplicando la estimación de obra.

En otros casos, los pagos por derechos en materia local no se deben olvidar, ya que son gastos fuertes, que en muchas ocasiones no se prevén, porque las inspecciones por parte de estas autoridades son constantes y con la visión de querer cubrir todos los aspectos relacionados con la obra como son

metros cuadrados, pisos, números de trabajadores, áreas de estacionamiento.

COMPROBANTES DIGITALES 2019 PARA CONSTRUCTO-RAS

A partir de 2014 todos debemos expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realicen, y dichos comprobantes serán digitales, generados a través de la página del SAT o por proveedor certificado.

Los contribuyentes únicamente deberán contar con su firma electrónica, la cual cuenta con un certificado digital y este certificado será el que genere los sellos digitales que generarán el CFDI. Se podrá tramitar un certificado digital por cada establecimiento, lo cual es un beneficio para los contribuyentes, al dar diversidad.

Desgraciadamente, el SAT en la actualidad (aunque el CFF señala otra cosa), cancela los certificados digitales para presionar a los gobernados a pagar contribuciones mal habidas, no reales ni legales, o en su caso multas, con el fin de que puedan seguir facturando.

Por lo tanto, es conveniente tener varios certificados digitales o en su caso, varias empresas que emitan sus correspondientes certificados digitales. Adicionalmente, consideremos que para 2018 se sigue estableciendo una multa por cada error que contenga el CFDI.

Recordemos que los requisitos que contienen los CFDI son lugar y fecha de expedición, nombre del contribuyente incluyendo su RFC y domicilio, el régimen fiscal en que tributa, el número de folio, los datos del cliente, el concepto que se está vendiendo, desglosando los conceptos lo más detallado posible, la cantidad en número o letra, así como el IVA o IEPS que se tenga que desglosar.

En otros casos, los datos del pedimento aduanero, valor en lentes graduados, datos del integrante del coordinado, o si se trata de una donataria autorizada, su fecha de autorización.

Recordemos que el CFDI incluye tanto el archivo en PDF como en XML, incluyendo el sello digital del SAT y del contribuyente que lo expide. Cuando el cliente no tenga RFC, se señalará un RFC genérico y la forma de pago, y si se paga

en una o varias exhibiciones. Tratándose de turistas, además deberá contener los datos de identificación en su pasaporte. En el caso de arrendamiento el número de cuenta predial y en empresas relacionadas con automóviles, el número de identificación y clave vehicular.

Los CFDI que ampararen retención de contribuciones, deberán especificar qué contribución se retiene, así como el monto correspondiente. Los artículos 29 y 29-A del CFF, señala que si los comprobantes no reúnen los requisitos correspondientes, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente. Esto último se vuelve algo absurdo, ya que el que un vendedor no cumpla con los requisitos correspondientes de emisión, no conlleva a la no deducibilidad de los comprobantes, pues la deducción o acreditamiento no es cuestión del CFF, sino de las leyes del ISR e IVA respectivamente.

Los contribuyentes que emitan y reciban CFDI, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML. Los contribuyentes podrán expedir CFDI directamente o a través de un proveedor certificado.

Existe una regla muy interesante en la Resolución Miscelánea que habla de la mediación o tercerización. Recordemos que tanto las leyes del ISR como del IVA mencionan que para que una erogación sea deducible o acreditable, necesita ser erogada por el mismo contribuyente, sin embargo, el reglamento de la LISR señala que se podrá efectuar una erogación a través de un tercero, y ésta será deducible. Pero adicionalmente esta Regla Miscelánea señala una forma de intermediación en la cual el CFDI deberá tener los requisitos fiscales, así como la clave del RFC del tercero por quien efectuó la erogación, y los terceros tendrán derecho al acreditamiento. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, no podrá acreditar cantidad alguna del IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen, y el reintegro a las erogaciones realizadas por cuenta de terceros deberá hacerse con cheque nominativo o traspasos.

Para 2019 se aplica una nueva disposición en materia de cancelación de comprobantes fiscales, que consiste en que para cancelar un comprobante, se necesita la autorización del cliente al que se le emitió dicho comprobante. En caso de que dicho cliente no lo cancele, se puede emitir una nota de crédito por el mismo monto de la factura a cancelar.

Para esto es conveniente efectuar convenios judiciales para efectos de que si no se paga, se cancele el comprobante.

La emisión de CFDI deberá hacerse conforme a la versión que esté vigente en 2019.

En el caso del complemento de pago también se deberá de emitir, lo cual es ilegal, ya que sólo se fundamenta en la Resolución Miscelánea.

Ley Contra Lavado de Dinero

La Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita o mejor conocida como Ley de Lavado de Dinero, pretende que informemos al SAT de aquellos movimientos financieros que parezcan ilegales.

Pero recordemos que el principal objetivo de esta ley es detectar operaciones de tipo ilícito, por lo que enuncia dentro de sus conceptos, las Actividades Vulnerables, las cuales son las siguientes:

IV. El ofrecimiento habitual o profesional de operaciones de mutuo, garantía, préstamos o créditos, con o sin garantía, por parte de sujetos distintos a las Entidades Financieras. Será objeto de Aviso ante la SHCP cuando la operación sea mayor a 1605 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 129,363.00).

V. La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de inmuebles o de intermediación a favor de clientes de quienes presten dichos servicios. Serán objeto de Aviso ante la SHCP cuando la operación sea superior a 8025 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00).

VIII. La comercialización habitual profesional de vehículos con valor superior a 3210 veces la UMA. Serán objeto de Aviso ante la SHCP cuando el monto sea superior a 6420 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00) (\$ 517,452.00).

IX. La prestación habitual de servicios de blindaje de vehículos y de inmuebles, por cantidad superior a 2410 veces la UMA. Serán objeto de Aviso ante la SHCP cuando el monto sea superior a 4815 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 194,246.00) (\$ 388,089.00).

X. La prestación habitual de servicios de traslado o custodia de dinero, con excepción de los del B de M y las instituciones dedicadas al depósito de valores. Serán objeto de Aviso ante la SHCP cuando sea por un monto superior a 3210 la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).

XI. La prestación de servicios profesionales, sin que medie relación laboral con el cliente, en nombre y representación del cliente, las siguientes operaciones:

a) Compraventa de bienes inmuebles o cesión de derechos sobre éstos.

b) Administración y manejo de cualquier activo de sus clientes.

c) Manejo de cuentas bancarias, de ahorro o de valores.

d) Organización de capital para constitución, operación y administración de sociedades.

e) Constitución, escisión, fusión, operación y administración de PM.

Serán objeto de Aviso ante la SHCP cuando el prestador de servicios lleve a cabo, en nombre de un cliente, alguna operación financiera relacionada.

XII. La prestación de servicios de fe pública, en los términos siguientes:

A. Tratándose de los notarios públicos:

a) Transmisión o constitución sobre inmuebles, salvo en favor del sistema financiero. Serán objeto de Aviso ante la SHCP actos superiores a 16000 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 1'289,600.00).

b) Otorgamiento de poderes de administración o dominio irrevocables. Siempre será objeto de Aviso.

c) La constitución de PM y su modificación patrimonial. Aviso las operaciones se realicen por un monto superior a 8025 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00).

d) La constitución o modificación de fideicomisos traslativos de dominio o de garantía sobre inmuebles. Será

objeto de Aviso por un monto superior a 8025 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00).

- e) Otorgamiento de contratos de mutuo o crédito, cuando el acreedor no sea del sistema financiero u organismo público de vivienda. Siempre será objeto de Aviso.

B. Tratándose de los corredores públicos:

- a) Avalúos sobre bienes con valor superior a 8025 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00).
- b) La constitución de PM mercantiles, su modificación patrimonial.
- c) La constitución, modificación o cesión de derechos de fideicomiso.
- d) Otorgamiento de contratos de mutuo en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero. Aviso ante la SHCP en todos los actos.

C. Los servidores públicos que tengan facultad de dar fe pública.

XIII. Recepción de donativos, por A.C. o S.C., valor superior a 1605 veces la UMA. Aviso ante la SHCP cuando los montos sean superiores a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 129,363.00) (\$ 258,726.00).

XV. Constitución de derechos personales de uso o goce de inmuebles con valor mensual superior a 1605 veces el SMVDF. Aviso ante la SHCP, cuando el monto sea superior a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 129,363.00) (\$ 258,726.00).

Actos por montos inferiores no darán lugar a obligación alguna, salvo que por una suma acumulada en un período de 6 meses que supere los montos. La SHCP podrá determinar los casos y condiciones en que las Actividades sujetas a supervisión no deban ser objeto de Aviso, siempre que hayan sido por conducto del sistema financiero.

Actividades prohibidas

El artículo 32 señala que queda prohibido liquidar o pagar actos u operaciones mediante monedas y billetes en:

- I.** Constitución o transmisión de derechos reales sobre inmuebles por un valor superior a 8025 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00).
- II.** Transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos aéreos, marítimos o terrestres por un valor superior a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).
- III.** Transmisiones de propiedad de relojes, joyería, Metales Preciosos y Piedras Preciosas por un valor superior a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).
- IV.** Adquisición de boletos para juegos con apuesta, concursos o sorteos, así como la entrega o pago de premios por un valor superior a 3210 diez veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).
- V.** Prestación de servicios de blindaje por un valor superior a 3210 la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).
- VI.** Transmisión de dominio o constitución de derechos sobre títulos representativos de partes sociales o acciones de PM por un valor superior a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00).
- VII.** Constitución de derechos personales de uso o goce, por un valor superior a 3210 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 258,726.00 mensuales).

En el caso de los Fedatarios Públicos, deberán identificar la forma en la que se paguen las obligaciones que de ellos deriven cuando tengan un valor superior a 8025 la UMA (\$ 80.60) (\$ 646,815.00). En caso de que el valor de la operación sea inferior bastará declaración que bajo protesta de decir verdad hagan los clientes o usuarios. En casos distintos deberán formalizarse mediante certificados, facturas o garantías que correspondan.

El artículo 54 menciona que las multas aplicables serán:

- I. Multa 200 hasta 2000 veces la UMA en el caso de las fracciones I, II, III y IV del artículo 53; (\$ 80.60) (\$ 16,120.00) (\$ 161,200.00).
- II. Multa 2000 hasta 10000 veces la UMA en el caso de la fracción V del artículo 53 (\$ 80.60) (\$ 161,200.00) (\$ 806,000.00).
- III. Multa 10000 y hasta 65000 mil veces la UMA o del 10 al 100% del valor del acto cuando sean cuantificables en dinero, la que resulte mayor en las fracciones VI y VII del artículo 53 (\$ 80.60) (\$ 806,000.00) (\$ 5'239,000.00).

El artículo 62 señala que se sancionará con prisión de 2 a 8 años y con 500 a 2000 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 40,300.00) (\$ 161,200.00), a quien:

- I. Proporcione de manera dolosa a quienes deban dar Avisos, información o datos falsos.
- II. De manera dolosa, modifique o altere información.

El artículo 63 indica que se sancionará con prisión de 4 a 10 años y con 500 a 2000 veces la UMA (\$ 80.60) (\$ 40,300.00) (\$ 161,200.00):

- I. Al servidor público que indebidamente utilice la información.
- II. A quien, sin contar con autorización de la autoridad competente, revele información.

NOTA: se menciona aquí porqué el SAT pretende utilizar la UMA, pero no estamos de acuerdo con su aplicación, debido a que la misma no está bien soportada en la ley.

Simulación con Sociedades Civiles o Sociedades Cooperativas

Existen constructoras que están constituidas como Sociedades Civiles en donde los que se entiende que son trabajadores aparecen protocolariamente como socios civiles, lo cual, no implica una imposibilidad siempre y cuando realmente la Sociedad sea de estas personas y no actúen en be-

neficio de un tercero. Lo mismo aplica con las sociedades cooperativas de producción considerando que estas últimas son más viables ya que es una sociedad de naturaleza esencialmente industrial, con el beneficio de que en este último caso tienen prestaciones de previsión social, así como un pago de seguro social con ciertos beneficios.

En otros casos pueden ser sociedades cooperativas de consumo cuando el destino de la construcción sea para los mismos socios.

Es recomendable utilizar diversos tipos de sociedades para sus operaciones, como la construcción es un acto de comercio, lo recomendable es una S.A. o una S. de R.L., pero si queremos manejar un outsourcing o un insourcing con personal o activo, puede ser una sociedad mercantil o una S.C. La A en P es muy recomendable en contratos eventuales. Lo que es importante son los contratos, y de preferencia los convenios judiciales.

La cooperativa es una excelente opción para la construcción, al menos una cooperativa de consumo en la adquisición de suministros y la cooperativa de producción en la venta a una inmobiliaria para después poder venderla al público en general.

Ventajas en materia de la nueva Ley Federal del Trabajo

El trabajo en subcontratación es aquél en que un patrón “contratista” ejecuta obras o presta servicios con trabajadores bajo su dependencia, a favor de otra PF o PM beneficiaria de los servicios contratados. En este trabajo:

- a) No se podrán realizar las actividades sustantivas objeto principal de la empresa.
- b) Se deberá agregar un insumo adicional.
- c) No podrá abarcar el total de las actividades.
- d) No podrá comprender tareas iguales o similares a las del resto de los trabajadores del beneficiario.

De no cumplirse las condiciones, el beneficiario será patrón para efectos y consecuencias legales, incluyendo la seguridad social.

El contrato que se celebre entre la PF y PM beneficiaria de los servicios y un contratista, deberá constar por escrito. La empresa beneficiaria deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato, que la contratista cuenta con documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

La empresa beneficiaria de los servicios deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo, respecto de los trabajadores de esta última. Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que se utiliza subcontratación en forma dolosa, cuando por simular salarios y prestaciones menores, las contratistas o beneficiarias de los servicios tengan simultáneas relaciones de trabajo o de carácter mercantil o civil, respecto a los mismos trabajadores. Lo anterior, no será aplicable en el pago de regalías. Quienes incurran en la conducta señalada en el párrafo anterior, serán sancionados en términos del artículo 1004-C de la LFT.

Se comenta que la actual administración desaparecerá el outsourcing en tres años, lo que indica que por mientras hay que aprovecharlo al máximo.

Condonaciones 2019

Los contribuyentes que soliciten los beneficios de reducción de multas y aplicación de la tasa de recargos por prórroga que establece el artículo 8 de la LIF, podrán hacerlo mediante escrito libre que contenga la declaración bajo protesta de decir verdad. Los contribuyentes que soliciten estos beneficios y que tengan determinadas contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas junto con los impuestos propios, los beneficios procederán siempre que se paguen, además, la totalidad de las contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas y sus accesorios que no obtuvieron esos beneficios en el ejercicio o período revisado.

Reducción de multas y aplicación de tasa de recargos por prórroga cuando resulta improcedente alguna compensación

Los contribuyentes a quienes sin haber ejercido facultades de comprobación, se les haya determinado improcedente alguna compensación, determinándoles, además, multas y recargos, podrán solicitar los beneficios de reducción de multas y aplicación de la tasa de recargos por prórroga de conformidad con el artículo 8 de la LIF, por el plazo que corresponda.

Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación

Las multas se condonarán para 2019 con base en la regla 2.17.12. de la Resolución Miscelánea:

Antigüedad	Multas por impuestos propios	Multas por impuestos retenidos, trasladados y recaudados
Más de 5 años	100%	70%
Más de 4 y hasta 5 años	90%	60%
Más de 3 y hasta 4 años	80%	50%
Más de 2 y hasta 3 años	70%	40%
Más de 1 y hasta 2 años	60%	30%
Hasta 1 año	50%	20%

Condonación a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación

Los contribuyentes que estén sujetos a facultades de comprobación y que opten por autocorregirse podrán solicitar la condonación:

- I. Cuando los contribuyentes manifiesten su intención de cubrir las contribuciones a su cargo, los accesorios y la

multa en una sola exhibición, los porcentajes de condonación serán los siguientes, con base en la regla 2.17.10. de la Resolución Miscelánea 2019:

Multas por impuestos propios	Multas por impuestos retenidos o trasladados
100%	100%

- II. Cuando los contribuyentes manifiesten su intención de cubrir las contribuciones a su cargo, los accesorios y la multa en parcialidades o en forma diferida, los porcentajes de condonación serán los siguientes:

Multas por impuestos propios	Multas por impuestos retenidos o trasladados
90%	70%

Condonación de multas que deriven de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal, así como las demás declaraciones complementarias, y paguen la totalidad de las contribuciones omitidas, actualización, accesorios y la parte de la multa no condonada antes de que venza el plazo previsto en el artículo 50, primer párrafo del CFF; el porcentaje de condonación será del 90% sobre el importe de la multa con base en la regla 2.17.11. de la Resolución Miscelánea 2019.

Solicitud de pago a plazos de las multas condonadas

Los contribuyentes que soliciten la condonación, podrán optar por pagar a plazos, debiendo pagar el 20% del total de las contribuciones omitidas y sus accesorios dentro de un plazo máximo de 3 días; la condonación de la multa podrá pagarse hasta en 12 parcialidades con base en la regla 2.17.11. de la Resolución Miscelánea 2019.

Contabilidad electrónica

Se entiende que actualmente se puede presentar la contabilidad electrónica a través del buzón tributario, sin embargo, es deficiente la infraestructura de la plataforma de la autoridad, en este caso el SAT; no podrá soportar dicha masa de información, adicionado a que es imposible concentrar el total de operaciones en unos cuantos kilobytes, que es lo que pretende la autoridad.

Informativa de operaciones relevantes

Esperemos que en 2019 sí se presente dicha informativa, ya que no se ha presentado por falta de infraestructura tecnológica en el SAT. Se espera que para 2018 ya se presente sólo a contribuyentes con ingresos mayores a 60 millones de pesos.

NUEVO REGIMEN DE PERSONAS MORALES

En este nuevo régimen tributan personas morales con ingresos hasta cinco millones de pesos, con ingresos acumulables al cobro y deducciones al pago, excepto inversiones. Sólo podrá tributar una persona moral con socios o accionistas exclusivos de dicha sociedad. En ningún caso podrán tributar en otra sociedad que esté en el mismo régimen. Ejemplo:

Mes	Ingresos del período \$	Acumulados \$	Deducciones del período \$	Acumuladas \$	Utilidad fiscal del período \$
Enero	300,000.00	300,000.00	200,000.00	200,000.00	100,000.00
Febrero	300,000.00	600,000.00	200,000.00	400,000.00	200,000.00
Marzo	300,000.00	900,000.00	200,000.00	600,000.00	300,000.00
Abril	300,000.00	1'200,000.00	200,000.00	800,000.00	400,000.00
Mayo	300,000.00	1'500,000.00	200,000.00	1'000,000.00	500,000.00
Junio	300,000.00	1'800,000.00	200,000.00	1'200,000.00	600,000.00
Julio	300,000.00	2'100,000.00	200,000.00	1'400,000.00	700,000.00
Agosto	300,000.00	2'400,000.00	200,000.00	1'600,000.00	800,000.00
Septiembre	300,000.00	2'700,000.00	200,000.00	1'800,000.00	900,000.00
Octubre	300,000.00	3'000,000.00	200,000.00	2'000,000.00	1'000,000.00
Noviembre	300,000.00	3'300,000.00	200,000.00	2'200,000.00	1'100,000.00
Diciembre	300,000.00	3'600,000.00	200,000.00	2'400,000.00	1'200,000.00

Mes	Pérdidas fiscales por amortizar \$	PTU \$	Utilidad gravable \$
Enero	20,000.00	1,000.00	79,000.00
Febrero	20,000.00	1,000.00	179,000.00
Marzo	20,000.00	1,000.00	279,000.00
Abril	20,000.00	1,000.00	379,000.00
Mayo	20,000.00	1,000.00	479,000.00
Junio	20,000.00	1,000.00	579,000.00
Julio	20,000.00	1,000.00	679,000.00
Agosto	20,000.00	1,000.00	779,000.00
Septiembre	20,000.00	1,000.00	879,000.00
Octubre	20,000.00	1,000.00	979,000.00
Noviembre	20,000.00	1,000.00	1'079,000.00
Diciembre	20,000.00	1,000.00	1'179,000.00

Mes	Utilidad gravable \$	ISR \$	Pagos \$	A pagar \$
Enero	79,000.00	23,700.00	-	23,700.00
Febrero	179,000.00	53,700.00	23,700.00	30,000.00
Marzo	279,000.00	83,700.00	53,700.00	30,000.00
Abril	379,000.00	113,700.00	83,700.00	30,000.00
Mayo	479,000.00	143,700.00	113,700.00	30,000.00
Junio	579,000.00	173,700.00	143,700.00	30,000.00
Julio	679,000.00	203,700.00	173,700.00	30,000.00
Agosto	779,000.00	233,700.00	203,700.00	30,000.00
Septiembre	879,000.00	263,700.00	233,700.00	30,000.00
Octubre	979,000.00	293,700.00	263,700.00	30,000.00
Noviembre	1'079,000.00	323,700.00	293,700.00	30,000.00
Diciembre	1'179,000.00	353,700.00	323,700.00	30,000.00

Para 2017, 2018 y 2019 hay un estímulo de deducción inmediata para empresas con hasta 100 millones de pesos de ingresos en el año anterior. No aplica en el caso de mobiliario y equipo de transporte. Lo interesante aquí, por ejemplo es que para construcción será el 74% para 2017 y el 57% para 2018. No se menciona lo correspondiente para el 2019.

Lo que sí se menciona es un estímulo en la LISR en relación con la deducción de terrenos para desarrollos inmobiliarios, con una acumulación del 3% del monto deducido.

En el caso de dividendos, se pagará el 5% en lugar del 10%.

En el caso de repatriación de capitales se pagará el 8% por los capitales retornados al país.

REDUCCION DE ISR E IVA EN ZONA FRONTERIZA NORTE

Durante 2019 y 2020 se reduce el ISR al 20% para personas morales y en una tercera parte a personas físicas. El IVA se reduce al 8%. Dichas reducciones aplican a los siguientes contribuyentes en el caso del ISR:

1. En los municipios de la zona fronteriza norte.
2. Personas morales régimen general y aquellas personas morales con ingresos al cobro hasta 5 millones de pesos. Personas físicas del régimen general.
3. Únicamente por los ingresos en dicha zona. Determinarán una proporción de ingresos, es decir, si sus ingresos en dicha zona representan el 20% de sus ingresos totales, de su ISR total, solamente se reducirá la tercera parte de su ISR en un 20%. Tanto en el ISR anual como en los pagos provisionales.
4. Deberán acreditar su domicilio en dicha zona fronteriza. Si tienen sucursal en dicha zona, deberá ser cuando menos 18 meses antes de la entrada en vigor del Decreto.
5. No aplica dicha reducción a integrantes del sistema financiero, a quienes tributen en el régimen opcional de grupo de sociedades, a coordinados, sector primario, RIF, servicios profesionales, a maquiladoras, cooperati-

vas, sociedades cooperativas de producción, contribuyentes no localizados de la lista del artículo 69 del CFF, con ingresos presuntos del artículo 69-B del CFF, fideicomisos, por ingresos de bienes intangibles, de comercio digital, outsourcing, quienes apliquen otros estímulos fiscales, quienes hayan sido objeto de visita domiciliaria o revisión de gabinete, empresas en liquidación, quienes tengan socios o accionistas que en lo individual no puedan aplicar este beneficio y empresas del Estado.

6. Se deberá solicitar la autorización para aplicar este estímulo antes del 31 de marzo de 2019 y 2020 respectivamente, tener firma electrónica, contar con buzón tributario e informar semestralmente al SAT. Si en un mes de solicitada la autorización no contesta el SAT, se entenderá como no autorizado.
7. En cualquier momento se podrá revocar dicha autorización en caso de obtenerla.

En el caso del IVA será del 8% en dicha zona cumpliendo con lo siguiente:

1. Realizar la entrega de los bienes o prestación de servicios en dicha zona fronteriza norte.
2. Presentar aviso a más tardar el 30 de enero de 2019 y 2020 respectivamente. En caso de que tengan operaciones en forma posterior, en los 30 días siguientes a realizar dichas operaciones.
3. No se podrá aplicar en bienes inmuebles e intangibles, en comercio digital y a quienes se encuentren en el supuesto de los artículos 69 y 69-B del CFF.

En ambos casos aplicará este Decreto terminado el mismo, y en los diez días naturales siguientes.

BIBLIOGRAFIA

- Agenda Fiscal 2017. Ediciones Fiscales ISEF. Cuadragésima primera edición. México 2017.
- Agenda Mercantil 2017. Ediciones Fiscales ISEF. Vigésima séptima edición. México 2017.
- Multi Agenda Fiscal 2017. Ediciones Fiscales ISEF. Vigésima séptima edición. México 2017.

HEMEROGRAFIA

- Diario Oficial de la Federación del 10 de enero de 2017.
- Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de 2017.
- Diario Oficial de la Federación del 15 de noviembre de 2017.
- Diario Oficial de la Federación del 22 de diciembre de 2017.
- Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 2018
- Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2018

REFERENCIAS ELECTRONICAS

- www.shcp.gob.mx
- www.sat.gob.mx
- www.senado.gob.mx
- www.cddhcu.gob.mx
- <http://www.cnnexpansion.com/economia/2010/10/16/construccion-mexico-repunte-cnnexpansion>
- <http://eleconomista.com.mx/industrias/2010/01/26/sector-construccion-cae-71-2009-cmic>

® **EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.** apoya la protección del Copyright.

El Copyright estimula la creatividad, defiende la diversidad en el ámbito de las ideas y el conocimiento, promueve la libre expresión y favorece una cultura viva. Gracias por comprar una edición autorizada de este libro y por respetar las leyes del Derecho de Autor y Copyright. Al hacerlo está respaldando a los autores y permitiendo que **Ediciones Fiscales Isef, S.A.**, continúe publicando libros para todos los lectores.

Queda prohibido bajo las sanciones establecidas por las leyes escanear, reproducir total o parcialmente esta obra por cualquier medio o procedimiento, así como la distribución de ejemplares mediante alquiler o préstamo público sin previa autorización.

Si necesitas fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra diríjase a CeMPro (Centro Mexicano de Protección y Fomento de los Derechos de Autor, <https://cempro.com.mx> y/o <https://cempro.org.mx>).

Esta obra se terminó de imprimir el
2 de enero de 2019 en IMGRAF
José María Agreda y Sánchez No. 294-B
Col. Tránsito, Cuauhtémoc
C.P. 06820, Ciudad de México
Tel. 5740-1058

Revisó _____