



Con ciencia **FISCAL**

Órgano de Difusión Institucional de la Asociación Nacional de
Fiscalistas. Net, A.C.

COMITE DIRECTIVO NACIONAL

C.P.C. José Octavio Ávila Chaurand
PRESIDENTE

C.P.C. y M.I. José Luis Leal Martínez
VICEPRESIDENTE

Lic. Rafael Neftalí Ángeles Delgado
SECRETARIO

Mtro. Pedro Escobedo Vázquez
COORDINADOR DE REPRESENTACIONES
ESTATALES

Mtra. Karla Karina García Barrera
TESORERA

C.P.C. Víctor Manuel Sánchez Ochoa
COORDINADOR DE SÍNDICOS NACIONAL

Mtro. Juan Arturo Rivera Figueroa
VOCAL DE MEMBRESÍA

C.P.C. Francisco Gerardo Ibarra Rea
AUDITOR

JUNTA DE HONOR

C.P.C. Juan Carlos Gómez Sánchez
PRESIDENTE

Mtro. José de Jesús Pérez Lara

Mtro. Miguel Chamlaty Toledo

Mtro. José de Jesús Ceballos Caballero

COMISIÓN FISCAL

José de Jesús Ceballos Caballero
PRESIDENTE

Sergio Aguilar Magallanes

Mario Erick Anaya Arteaga

Rafael Neftalí Ángeles Delgado

Francisco Julián Boasono Ríos

Jesús Adalberto Casteleiro Caballero

Eliud Cerero Reyes

Tomás Cisneros Medina

Alain Gómez Monterrosas

Juan Carlos Gómez Sánchez

Francisco Ibarra Real

Juan Carlos Islas Olvera

José Luis Leal Martínez

José Maximino Muñoz Lara

Juan Gabriel Muñoz López

Marco Antonio Olguín Martínez

José de Jesús Pérez Lara

Juan Alberto Rentería Almada

Juan Arturo Rivera Figueroa

Adalberto Rubio Ozuna

Juan José Salazar Pérez

CON-CIENCIA FISCAL es una revista bimestral de información fiscal, publicada, distribuida y editada por la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET, A.C., con domicilio en Ciruelo Número 366 Colonia Floresta, C.P. 91940, Veracruz, Veracruz Ignacio de la Llave. Correo electrónico revista@anafinet.mx

Los artículos incluidos representan la opinión personal de sus Autores, la cual no necesariamente tiene que coincidir con la de la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTA NET, A.C. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista por cualquier medio, sin autorización escrita de ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET, A.C. Asimismo, la labor autoral desarrollada en la revista, se efectuó aplicando la interpretación profesional de cada Colaborador y/o Autor, con respecto a las disposiciones legales relativas. No obstante, dicha interpretación podría discrepar de la opinión de las autoridades fiscales, laborales, tribunales o cualquiera otra persona. Por tal razón, no existe responsabilidad alguna respecto a la adopción de alguna recomendación o criterio propuesto en nuestra revista por parte de la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET A.C., la de sus Editores, Colaboradores, Autores, Comité Directivo Nacional y Comités Técnicos que participen en ella. Cuando el lector desee utilizar en su operación o práctica algún concepto, cálculo o texto vertido en CON-CIENCIA FISCAL, deberá de consultar los documentos originales y a sus asesores para tomar su propia decisión.

¿Sabía que...

si uno de sus clientes

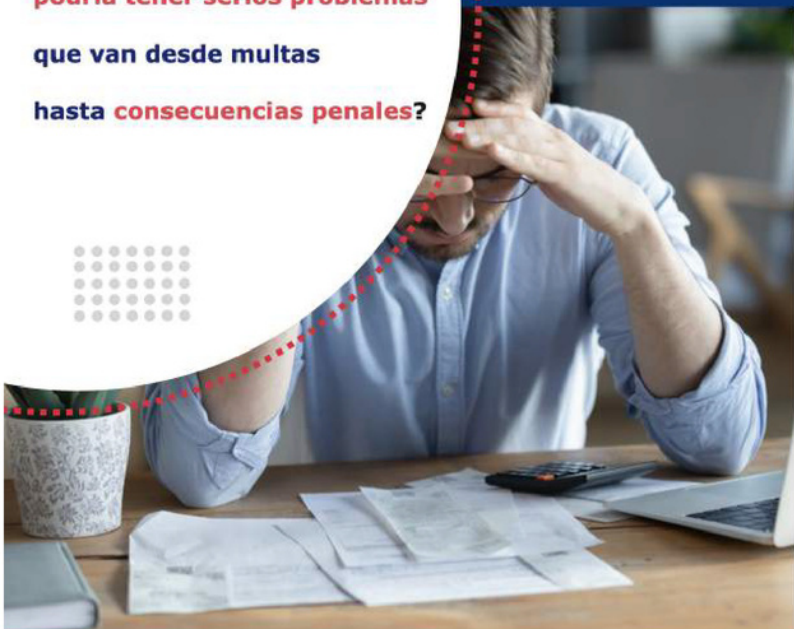
o proveedores es una **EFOS**,

podría tener serios problemas

que van desde multas

hasta **consecuencias penales?**

SCC es el mejor sistema para la detección oportuna
y monitoreo constante de **EFOS** y **EDOS**.



Sistema de Consulta de Contribuyentes

- 🎯 Búsquedas masivas de EFOS y EDOS.
- 🎯 Notificaciones en tiempo real vía WhatsApp y correo electrónico.
- 🎯 Emisión de reportes personalizados ilimitados.
- 🎯 Cuenta con un módulo de multiempresas.

Active >>>

su licencia de prueba



📞 55 63 95 22 13

✉ contacto@sccontribuyentes.com

sccontribuyentes.com



Contenido

5 Capitalización de Intereses en las Inversiones
José Luis Leal Martínez

10 El Cheque, Historias de Café... del Protesto y otros Menesteres
Juan Gabriel Muñoz López

18 Particularidades del Reembolso de Capital
Luis Méndez

25 Ley del Impuesto Sobre la Renta y las Sociedades Civiles
José de Jesús Ceballos Caballero

31 Tratamiento Aplicable a la Baja de los Activos
Francisco Julián Boasono Ríos

38 Los Elementos Esenciales del Tributo
Juan Alberto Rentería Almada

CAPITALIZACIÓN DE INTERESES EN LAS INVERSIONES



C.P.C. Y M.I. JOSÉ LUIS LEAL MARTÍNEZ

Una cosa es afectar al Gasto y otra afectar al Activo Fijo.

Cuando se realiza una operación en una entidad (empresa), obviamente se debe realizar un registro contable de la misma. Para esto, es muy importante su plena identificación para, de acuerdo a la normatividad contable existente, efectuar las afectaciones correspondientes atendiendo la misma normatividad, políticas y demás elementos necesarios.

En la práctica, es muy común, que al ver una operación que genere intereses a cargo, como son los financiamientos que normalmente necesitan las empresas para sus flujos de efectivo cotidianos, de inmediato pensemos en un "Gasto Financiero", mismo que en la mayoría de las ocasiones es correcto siempre y cuando su registro en el Gasto sea conforme se devengue y no cuando se realice, entendiendo este término de realización, el momento del pago.



Sin embargo, existen ciertas operaciones consistentes en adquisiciones de Activos Fijos (Inversiones), cuyo tratamiento contable lo establece la Norma de Información Financiera (NIF) C-6, que cuando se requiere de flujo para dichas adquisiciones se recurre a diversos tipos de obtención de recursos monetarios, como pueden ser financiamientos por instituciones financieras. Ante esto, el tratamiento contable que se debe de dar a las erogaciones de intereses, merece un análisis de otra NIF emitida obviamente también por el CINIF, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. Esta NIF es la D-6 CAPITALIZACIÓN DEL RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO. Veamos.

Esta Norma, en su primer párrafo, establece lo siguiente:

OBJETIVO

1. *El objetivo de esta NIF consiste en establecer las normas que deben observarse en la capitalización del resultado integral de financiamiento (RIF) atribuible a ciertos activos, cuya adquisición requiere de un periodo sustancial (prolongado) antes de su uso intencional.*

Aun cuando esta Norma se refiere también a los intereses a cargo con motivo de adquisiciones de Inventarios (mercancías), me voy a referir exclusivamente a los intereses devengados a cargo por adquisiciones de Activos Fijos.

Con anterioridad al párrafo 1, la Norma mencionada establece lo siguiente:

Razones para emitir la NIF D-6

IN9 El CINIF considera que la mejor manera de reflejar el costo de adquisición y establecer un adecuado enfrentamiento entre dicho costo y los beneficios económicos que le son atribuibles es a través de la obligatoriedad de capitalizar el RIF en los términos de esta NIF. Esto coincide con los distintos puntos de vista aceptados a nivel internacional.

Así las cosas, es importante señalar que la normatividad contable mexicana ha ido homologándose con la diversa normatividad internacional, como son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Como se puede observar en el párrafo IN9, la capitalización del resultado integral de financiamiento (RIF) es obligatorio y no opcional.

Ahora veamos que nos establece esta norma respecto que se debe entender por resultado integral de financiamiento capitalizable:

4B El resultado integral de financiamiento capitalizable es el monto neto integrado por el costo de intereses, el efecto cambiario, el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO) y otros costos asociados a los financiamientos identificables con activos calificables, que afectan directamente su costo de inversión durante el periodo de adquisición. En caso de que la entidad no esté obligada a reconocer contabilidad inflacionaria, no existe REPOMO. Forman parte del RIF capitalizable, los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros que califiquen de cobertura 5 para los riesgos asociados al financiamiento aplicado al costo de adquisición del activo calificable. El costo financiero de una obligación asociada con el retiro de componentes activos no debe considerarse como costo de interés capitalizable por no provenir de un financiamiento aplicado al costo de adquisición de un activo calificable.

Además. Define al período de adquisición de la siguiente manera:

4C En el periodo de adquisición que es un periodo sustancial que se requiere para la adquisición de un activo calificable para dejarlo listo para su uso intencional, cada entidad debe evaluar la representatividad del tiempo para la adquisición del activo calificable, considerando particularidades de la propia entidad, como podría ser un periodo cercano o superior a su ciclo normal de operaciones e, inclusive, puede ser menor si el nivel de costo de financiamiento es alto. Por ello, no se establece un periodo determinado.



Activo calificable:

Activos calificables

15 Entre los activos calificables para capitalización del RIF se encuentran:

a) los que son adquiridos para el uso propio de una entidad y que requieren de un periodo sustancial (prolongado) de adquisición para poder usarlos; incluyen adaptaciones, mejoras o ampliaciones que, a su vez, sean un área de negocio nueva;

b) ...

c) ...

Entre otros.

En pocas palabras, esta NIF D-6, establece la obligatoriedad de capitalizar los intereses devengados a cargo como parte del Activo Fijo que se adquiere, cumpliendo con determinados lineamientos, eliminando de manera definitiva la costumbre de llevarlos contra Gastos Financieros, afectando los Resultados del período. Esto es muy interesante e importante ya que al reflejar la situación financiera y resultados de una empresa, plasmándola en el Estado de Situación Financiero y en el Estado de Resultados correspondiente, se observará mayor inversión en Activos a Largo Plazo y obviamente un resultado del período mucho más positivo y de esta manera, además de cumplir técnicamente con la normatividad existente, incluso, la normatividad internacional, la empresa refleja su realidad financiera y no maquillada (como comúnmente se dice). Claro que esto se debe acompañar con la nota correspondiente a los estados financieros justificando el tratamiento y para evitar malos pensamientos y malas interpretaciones.

Interesante la técnica contable y su correcta observación. Pero, que nos dicen las disposiciones fiscales al respecto.

Concretamente y siguiendo con el tema de adquisición de Activos Fijos, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en el segundo párrafo de su artículo 31, establece lo siguiente:

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Como se puede observar, dista mucho de lo establecido por la normatividad contable, ya que esta disposición de la LISR es una disposición "limitativa" y no "enunciativa" al dejar claro que solo se permitan los conceptos señalados en la misma como parte, digamos, del valor del Activo Fijo, y no admitir ningún otro concepto no incluido en el precepto. Por lo tanto, los intereses devengado a cargo en un período de adquisición definido en la NIF D-6, se deberán de reconocer como un Gasto Financiero (deducción fiscal) y definitivamente que tendrán un efecto negativo en el Resultado Fiscal del ejercicio provocando una disminución a la base del gravamen y por ende una disminución al Impuesto Sobre la Renta a cargo en el ejercicio.

Espero sea de utilidad lo aquí comentado, y me despido no sin antes poniéndome a sus órdenes.

C.P.C. Y M.I. JOSÉ LUIS LEAL MARTÍNEZ

Contador Público egresado de la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL) con estudios de Maestría en Impuestos y Estudios Fiscales y Diplomado en Impuestos en la misma Institución.

Contador Público Certificado por el IMCP. Certificado en fiscal por el IMCP, ANAFINET y AMCP RS.

Catedrático en el área fiscal en la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la UANL y en el Diplomado en Impuestos en la misma Institución.

Socio de LEAL MARTÍNEZ Y COMPAÑIA, S.C. y Grupo CO-IN Capacitación, S.C., ambos integrantes de Grupo CO-IN.

Expositor en temas fiscales y contables a nivel nacional e internacional en diversas instituciones, autor de diversos artículos publicados en revistas especializadas y coautor del libro Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

Miembro de la Comisión Fiscal y Vice Presidente de ANAFINET.

COMISIÓN FISCAL 2020 – 2021



El cheque, historias de café... del protesta y otros menesteres



CPC y MI Juan Gabriel Muñoz López

¿Cuántas memorias no han sido objeto de una agradable taza de café y charlas informales con amigos y colegas acerca del instrumento de pago cheque? V.gr. la famosa "bandera" que en la retórica de las "buenas" prácticas comerciales - en ocasiones no tantas- las partes acordaban una fecha posterior a la emisión y entrega del susodicho[1]. Llegado el momento por demás ansiado para el cobro, resultaba que, por causas ajenas al tenedor, la misma se posponía... ¡Cuanta "ignorancia"[2] de la ley en aras del respeto al famoso pacta sum servanda[3]!

-¡joven!, le encargo un café de olla y un pan de mantequilla con granillo de chocolate, ¡Por favor!

No es para menos, "arranco motor" con el tema y más vale tener "la gasolina" lista para discernir adecuadamente el tema. En el inter, un parroquiano saluda cordialmente, un ciclista extiende la mano para avisar su cambio de carril, un bolero ofrece sus servicios, gente camina aprisa para llegar a su destino, las palomas rondan por migajas que caen de mi mesa y el momento es preciso para la magia de la escritura. Disfrute estimado lector del soliloquio.

El cheque, su naturaleza legal

Ubicado dentro de la LGTOC, en específico de los artículos 175 al 207, este título de crédito puede -o no- ser una molestia para las partes según el entorno comercial y legal en el que quieran verse inmersos. El tercero en discordia, también tiene parte en el juego y en ocasiones muy especiales, ayudar a destrabar la disonancia. En el discurrir de mis ideas, encontrarán la pauta de ello. Sin caer en la postura de leguleyo al abordar el tratamiento del cheque al amparo de la norma financiera, me permitiré (bajo mi leal saber y entender) tocar los puntos relevantes que pueden ser de beneficio para el amable lector, ello en el contexto de los tópicos que a continuación describo:

Joven, cobre el cheque hasta dentro de un mes...

¡¡¡Protesto!!!



[1] Título de crédito

[2]El cheque siempre será pagadero a la vista, así lo establece el numeral 178 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC en adelante)

[3] Locución Latina que significa: "Lo que las partes acuerdan es lo que prevalece" o "Lo pactado obliga".

[4] Institución del sistema financiero.

Recuerdo mi actuar como consultor de procesos administrativos empresariales hace alguno años atrás, me asistía la *enjundia*[5]. Acababa un proyecto de 30 horas de consultoría en elaboración de manual de crédito y cobranza con un cliente, no sin antes, sufrir el efecto de la resistencia consabida al cambio de parte de las personas a las cuales iba tal capacitación y documento. Había llegado el momento de la gloria. El cliente me concedió su tiempo y sobre todo el *cheque* como pago de mis servicios. Todo era felicidad en mi interior, ¡oh, *abundantia*[6] que desde los logros del César[7] a la presente fecha haces las delicias del mortal que alcanza su destino! ¡Ayúdame a invertir sabiamente este fruto de mi esfuerzo!... ¿*abundantia*?... ¿*abundantia*?

Todo se derrumbó de repente, ni siquiera había llegado a la sucursal bancaria y ya tenía la llamada del cliente que por favor no lo depositará, que lo hiciera dentro de la siguiente quincena. Total, en aras de una buena relación de negocios...Tic, toc, tic, toc, sucedió no una, sino cuatro ocasiones el mismo escenario. El diferimiento y extrañamiento acerca de la conducta de mi cliente. Su argumento tendencioso y ventajoso, devino en una toma de decisión extrema, ¡llevar a cabo a como dé lugar, el cobro del *cheque*!

Pagadero a la vista

Lo comenté en párrafos previos, es claro y conciso el artículo 178 de la ley de la materia y el artículo 180[8] a su vez me guiaba a mi destino. Sorbo de café, el recuerdo de la escena ante el empleado de la caja del banco aún me produce disgusto. No está por demás también un *llegue* al pan.

-¡Buenos días señorita! Vengo a cambiar este *cheque*...

-Buenos días, sólo atino a contestar la interpelada...

Traté de decir algo para hacer más llevadero el momento. En eso, observé el fatídico sello –similar al que marca el destino de las almas en el juicio final- caer de las alturas para dejar estampado con saña la siguiente leyenda: “Fondos insuficientes”. ¡Señorita! ¿Por qué hizo eso? –sólo atiné a balbucear mis palabras-, ella sólo respondió: ¡Siguiente!

Llegado a este punto de inflexión ¿Qué haría usted, estimado lector? ¿Permanece estoico y cabizbajo aceptando su destino? ¿O decide ir más allá del velo del oscurantismo legal? Asumo que su respuesta es ir a la par del tema y en pos de una solución al respecto. Vamos juntos a plantar cara al tema.

[5] Enjundia, del latín *axungia*, f. fuerza, vigor, arrestos.

[6] Diosa Romana del éxito, prosperidad y buena fortuna.

[7] Cayó Julio César, dictador Romano, ya que el primer "Cesar" a la postre fue realmente su sobrino e hijo adoptivo Octavio o mejor conocido en la historia como Augustus.

[8] Artículo 180 LGTOC. El cheque debe ser presentado para su pago en la dirección en él indicada, y a falta de esa indicación, debe serlo en el principal establecimiento que el librado tenga en el lugar del pago

El Protesto: Del infierno al paraíso y de regreso al primero...

¡Buen día señor Gerente! –aún no había salido de la sucursal bancaria y armado de valor (con el cheque “sellado” en mano)-, le recité lo siguiente:

“En términos del artículo 189 y 190[9] de la ley que regula este título de crédito – cheque-, le solicito amablemente tenga a bien considerar que no rechazó el pago parcial de este y qué, además, protesto el diferencial del total por la parte no pagada”. Debo reconocer que me costó un poco de trabajo darme a entender con el funcionario y que le tomó a éste último, un breve tiempo para sacar la ley en comento para su lectura.

A continuación, transcribo los artículos de referencia para mayor comprensión del argumento vertido:

Artículo 189.- **El tenedor puede rechazar un pago parcial; pero si lo admite, deberá anotarlo con su firma en el cheque y dar recibo al librado por la cantidad que éste le entregue.**

El énfasis es propio.

A continuación, el punto medular de la historia de la vida real...

Artículo 190.- **El cheque presentado en tiempo, y no pagado por el librado, debe protestarse a más tardar en el segundo día hábil que siga al plazo de presentación, en la misma forma que la letra de cambio a la vista.**

En el caso de pago parcial, el protesto se levantará por la parte no pagada.

El énfasis es propio.

Lo que aconteció, fue digno de un poema de Bécquer[10]. Como cascada de fichas de dominó previamente alineadas, el proceso de éxito para gozar del cobro del cheque se sucedió de la siguiente forma:

1. Apertura de cuenta bancaria –la más económica, una cuenta de débito simple- en el banco librado por el cliente para el pago del cheque. Se debe depositar en dicha cuenta, el título de crédito para su posterior gestión de cobro vía la Institución de crédito.
2. Aceptación del pago parcial del cheque en términos del artículo 189 de la LGTOC.
3. **Protesto** en concordancia del segundo párrafo del numeral 190 de la citada ley, por el diferencial entre el pago parcial y el total del título de crédito (cheque).
4. Emitir –por escrito- un documento sencillo donde se detalle la aceptación del pago parcial y el protesto por el diferencial. Conservando copia de la entrega.

Así funcionó en aquel entonces...

¡Divina diosa![11] Volviste a mí. Por fin, gozo de las mieles de la victoria... Es un giro de 180 grados, otro se relame las heridas, cada gestión de cobro del cheque le ocasionó en total al cliente un gasto financiero por fondos insuficientes en no menos de 4 ocasiones. Reclamos del cliente, actitud estoica de mi parte. Dura lex, sed lex[12] y, “Quien ríe al último, ríe mejor”.

[9] Ley General de títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC)

[10] Gustavo Adolfo Bécquer https://historia.nationalgeographic.com.es/a/gustavo-adolfo-becquer-romantico-leyenda_16340

[11] Abundancia

[12] Aforismo latino que significa: La ley, aunque sea dura, es ley.

De vuelta a la actualidad. Último sobro de café, las palomas dieron cuenta del restante de mi pan. En retrospectiva, es cierto, perdí un cliente –muy molesto, por cierto-, pero gané respeto en lo futuro. Dicen el refrán popular: “A las palabras se las lleva el viento” y vaya que los empresarios hacen llegar el rumor en el gremio...

Segunda ronda de café, otro pan ¿Por qué no?

¿Por qué inicie con una anécdota del pasado? Pues bien, estimado lector, en la actualidad esa defensa de los intereses aplicando la LGTOC tiene distinta connotación en la parte fiscal. Trataré de ser breve al respecto. ¿Cafecito?

Bucle comercial

- Bueno, aquí le dejo el material que pidió señor cliente, esperamos su pago conforme lo estipulado en el acuerdo comercial...

- ¡Está bien!, pase por su cheque el día de mañana. Por cierto: ¿ya envió el CFDI respectivo? ¿ya se puso en contacto “el conta” respecto de los datos requeridos en el mismo? Recuerde que la autoridad[13] no perdona el método y forma de pago.

Raudo y veloz, “el conta” despacha el CFDI para la gestión de pago del cliente. Llega la fecha acordada, el cheque está listo para su entrega al proveedor...

¿Qué sucederá a continuación estimado lector? ¿Alguna idea al respecto? Sorbo de café – me quemé la lengua, además le faltó el endulzante, pareciera azar del destino o alguna mala jugada de quien mueve los hilos del mismo. En fin, continuo con el *soliloquio*.

Causación del IVA, tres destinos mágicos[14] del cheque

Según esta ley, en su artículo 1-B, segundo párrafo, podemos ubicar perfectamente 3 hipótesis respecto del momento de causación para efecto del numeral en comento. A saber:

1. Cobro efectivo y validación vía el estado de cuenta bancario del contribuyente[15].
2. *Transmisión en procuración*[16], para gestionar su cobro a través de un tercero.
3. Transmisión a un tercero para extinguir a su vez una obligación y satisfacer el interés del acreedor.

Parece a simple vista que todo es miel sobre hojuelas y para efecto de la LIVA, el momento de causación o acreditamiento –para otros- guarda cierta congruencia operativa en cuanto a su tratamiento, pero desafortunadamente esto no es así. A continuación, se transcribe una tesis de tribunal[17] que puede fastidiar –en toda la literalidad de la palabra- a quien causa el tributo, veamos porqué:

[13] Servicio de administración tributaria en México.

[14] En un sentido figurado, me refiero a hipótesis de la ley del Impuesto al valor agregado (LIVA en lo sucesivo) con relación al cheque, material del soliquillo.

[15] Utilizando para ello el método de interpretación sintáctica. Métodos de interpretación jurídica. Anchondo, p.40, visible en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/viewFile/17406/15614>

[16] Del lat. procuratio, -onis. Comisión o poder que alguien da a otra persona para que su nombre haga o ejecute algo.

[17] <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/181777>

Tipo Aislada

CHEQUE. SU NATURALEZA COMO INSTRUMENTO DE PAGO O FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.

De acuerdo con la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el cheque es el documento literal que contiene una orden incondicional de pago dada por una persona llamada librador a una institución de crédito llamada librado, de pagar a la vista de un tercero llamado beneficiario o al portador una cantidad de dinero (artículos 176, 178 y 179). Luego, conforme a diversos criterios doctrinarios (Joaquín Rodríguez Rodríguez, en su obra denominada Derecho Mercantil, páginas 366 y siguiente, Editorial Porrúa, S.A., edición 1966; Felipe de J. Tena, en su texto Derecho Mercantil Mexicano, páginas 548 y siguiente, Editorial Porrúa, S.A., edición 1964 y Raúl Cervantes Ahumada en el libro Títulos y Operaciones de Crédito, página 135, Editorial Herrero, S.A.), el cheque es siempre pagadero a la vista y, por ende, las operaciones pagadas con tal documento no pueden constituir operaciones a crédito, sino que se consideran realizadas al contado, por más que no se paguen en efectivo, ya que el referido documento no es más que un sustituto del dinero, independientemente de que en la referida legislación se mencione que es un título de crédito, dado que le reviste naturaleza de instrumento de pago.

Con base en lo anterior, se colige que si el cheque constituye una orden de pagar una suma de dinero contra una institución de crédito, siempre que en ésta tenga depositados el librador fondos de que pueda disponer, entonces el cheque es un instrumento de pago y no un instrumento de crédito, dado que quien expide un cheque lo hace como si pagara con dinero y quien lo recibe, lo hace como si hubiese sido en efectivo (moneda de curso legal); de modo que con la sola entrega del documento debe tenerse por pagada la obligación contraída, máxime si a quien se libra lo recibe en pago. Ahora bien, el hecho de que el beneficiario no haya dispuesto del dinero que ampara el cheque no implica el incumplimiento de la obligación, pues la existencia de fondos disponibles es un presupuesto de regularidad del documento que no influye para variar su naturaleza (como instrumento de pago), sino que en todo caso surge un derecho de crédito en favor del beneficiario para exigir el cumplimiento de obligaciones pecuniarias. **El énfasis es propio.**

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.



Contraste de tesis respecto al momento del acreditamiento[19]

Tipo: Aislada

VALOR AGREGADO. EL TRATO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO DA A LOS PAGOS CON CHEQUE EN MATERIA DEL ACREDITAMIENTO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (vigente en 2004), en el artículo 1o.-B, establece el momento en que una contraprestación se considera efectivamente cobrada, previendo que los pagos en efectivo, bienes o servicios se consideran efectivamente pagados desde que son recibidos por el acreedor, a diferencia de lo que sucede con el pago en cheque, el cual se considera hasta que es cobrado -o bien cuando los contribuyentes lo transmitan a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración-. **Lo anterior tiene repercusión en materia del acreditamiento, pues los pagos efectuados mediante cheque podrán acreditarse hasta que éste sea cobrado y no desde su expedición o recepción, como sucede con los demás medios de pago.**

Ahora bien, el referido sistema de pago con cheque en materia de acreditamiento no viola la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la distinción efectuada por el legislador no resulta artificial o caprichosa, sino que descansa sobre una base objetiva y razonable que justifica la distinción entre las personas que pagan a través de efectivo, bienes o servicios, respecto de los que lo hacen mediante cheque, ya que las personas que realizan operaciones a través de efectivo, en bienes o servicios, disminuyen en ese instante de manera real su patrimonio, a diferencia de quienes lo efectúan mediante el cheque, ya que su patrimonio disminuye hasta que éste es cobrado. Asimismo, dicha distinción resulta acorde con el sistema del acreditamiento previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 4o., ya que estimar lo contrario generaría que el contribuyente pudiera acreditar el impuesto sin que en realidad le hubiera sido trasladado -pues no habría disminuido su patrimonio por su falta de cobro-. **El énfasis es propio.**

Ni lo dudé siquiera estimado lector, éste último criterio citado será el que la *autoridad fiscal* orientará en sus baterías para abrir fuego contra el contribuyente.

-último sorbo de café, ya no me supo igual que el primero, vaya, hasta el segundo pan se me "Indigestó".

[19] Visible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/163248>

Corolario

En conclusión, debemos distinguir el efecto de la práctica comercial de expedir cheques, pues a todas luces, resulta diametralmente opuesto a su tratamiento fiscal. Si bien es cierto que el protesto del cheque puede o no servir para “educar” a clientes o procurar el cobro del título de crédito a toda costa, para los efectos conducentes en materia de la LIVA, tenga por seguro estimado lector, que la causación será siempre a favor del sujeto activo de la relación tributaria.

El sujeto pasivo de dicha relación, tendrá que aguantar, su momento – acreditamiento del IVA- llegará algún día... ¡Maldito seas, cheque!

CPC y MI Juan Gabriel Muñoz López. Consultor Tributario y Conferencista



CPC por el IMCP en julio 2005
Máster en impuestos por la Universidad de Guadalajara en 2002
Ex presidente comisión de cursos CCPG en 2011
Miembro de la Comisión de apoyo al ejercicio independiente desde
2007
Socio y miembro de la comisión fiscal de ANAFINET
Experiencia de 9 años en firmas de consultoría en Guadalajara
Catedrático de impuestos a nivel posgrado en la Universidad del Valle
de Atemajac UNIVA
Expositor de temas fiscales a nivel nacional
Escritor de artículos fiscales en Capfiscal la revista, www.fiscalito.com,
Con-ciencia fiscal, Revista Jurídica-contable
Creador del grupo de Facebook #reto1libroporsemana para fomentar la
cultura de la lectura a nivel nacional
Video conferencista

Particularidades del reembolso de capital



C.P. M.I. Luis Méndez

Ley General de Sociedades Mercantiles

Uno de los derechos económicos de los accionistas, enfocándonos en particular a las Sociedades Anónimas, es el de obtener el reembolso o pago de las acciones que sean de su propiedad, atendiendo a la necesidad de los mismos de capitalizarse o simplemente por su intención de ser excluidos de la sociedad.

En ese tenor, debemos precisar que una de las motivantes de aplicar el procedimiento de reembolso, es que, existiendo un acuerdo de cesión de acciones, el cual se encuentra previsto en el numeral 31 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM en adelante), dictando:

“Artículo 31.- Los socios no pueden ceder sus derechos en la compañía sin el consentimiento de todos los demás, y sin él, tampoco pueden admitirse a otros nuevos, salvo que en uno u otro caso el contrato social disponga que será bastante el consentimiento de la mayoría.”

Y al no existir terceros interesados en adquirir las acciones, allende de que los socios no hayan ejercido el derecho del tanto, aludido en el diverso 33, de la ley en comento, resulta entonces viable, la posibilidad de hacer una baja en el valor de las acciones, a través de un reembolso parcial o total del valor de las acciones, procediendo a hacer la cancelación de las mismas, debiendo además cumplir las formalidades previstas en los artículos 219 y 220, dispositivos legales que transcribo a continuación:

“Artículo 219.- Todo aumento o disminución del capital social deberá inscribirse en un libro de registro que al efecto llevará la sociedad.”

“Artículo 220.- El retiro parcial o total de aportaciones de un socio deberá notificarse a la sociedad de manera fehaciente y no surtirá efectos sino hasta el fin del ejercicio anual en curso, si la notificación se hace antes del último trimestre de dicho ejercicio, y hasta el fin del ejercicio siguiente, si se hiciere después.”

Análisis fiscal

Habiendo hecho el análisis de las regulaciones mercantiles, remitámonos ahora al mecanismo previsto por la legislación de Renta (L.I.S.R. en adelante), analizando las disposiciones aplicables, desmenucemos en primer término el numeral 78 de la L.I.S.R.



“Las personas morales que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, conforme a lo siguiente:

1. Se disminuirá del reembolso por acción, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en la que se pague el reembolso.

La utilidad distribuida será la cantidad que resulte de multiplicar el número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate, según corresponda, por el monto que resulte conforme al párrafo anterior.

La utilidad distribuida gravable conforme al párrafo anterior podrá provenir de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta por la parte de que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que de dicha cuenta tenga en la fecha que se pagó el reembolso.

Ahora bien, intentemos ejemplificar con el siguiente caso práctico:

1.- La compañía TAX realizó un reembolso de acciones con los siguientes datos:

- Saldo Cuenta de capital de aportación (CUCA), a la fecha de reducción \$ 1,380,000.00
- Acciones en circulación 1,000.
- Acciones reembolsadas 300.
- Reembolso efectuado \$1,950,000.
- Capital contable aprobado \$4,121.300.
- Saldo CUFIN a fecha reembolso: \$530,000.

a) Determinación de la utilidad distribuida gravable por acción

Saldo de la CUCA por acción	1.380,00
(-) Reembolso por acción	6.500,00
Utilidad distribuida por acción	5.120,00

b) Determinación de la utilidad distribuida gravable total

Utilidad distribuida por acción	5.120,00
(x) Número de acciones reembolsadas	300,00
Utilidad distribuida por acción	1.536.000



c) ISR utilidad distribuida conforme a la fracción I.

d) Impacto en saldo de la CUFIN y saldo de la CUCA

Debemos advertir en primer término si la utilidad determinada proviene o no de CUFIN, para el caso que nos ocupa, existen utilidades libres de impuestos por la cantidad de \$ 530.000.00, las cuales son susceptibles de aplicarse contra la utilidad distribuida gravable, en proporción a las acciones que se reembolsen, en el supuesto de que no sean suficientes, la diferencia será la utilidad distribuida gravable conforme a esta fracción, debiendo la moral determinar y enterar el ISR correspondiente, atendiendo lo señalado en el artículo 10 de la L.I.S.R, debiendo multiplicar la utilidad distribuida gravable por el factor de piramidación de 1.4286.

Derivado de la aplicación de la CUFIN proporcional, contra la utilidad distribuida gravable de la fracción I, habrá que efectuarse la disminución al saldo, así mismo se deberá disminuir del saldo de la CUCA, en proporción a las acciones reembolsadas.

	Saldo de la CUFIN	530.000	Saldo cuca	1.380.000
(-)	Disminución de utilidad gravable		(-) Reembolso de capital	414.000
	Fracción I	159.000	(=) Nuevo saldo CUCA	966.000
	Saldo de la CUFIN posterior al reembolso	371.000		

	Saldo de la CUFIN a la fecha de reducción	530.000
(/)	Número de acciones en circulación	1.000
	CUFIN por acción	530
	Acciones reembolsadas	300
	CUFIN proporcional	159.000
	Utilidad distribuida gravable total	1.536.000
(-)	CUFIN Proporcional	159.000
	Utilidad distribuida gravable	1.377.000
(-)	Factor piramidación	1,4286
	Importe gravado total	1.967.182
(X)	Tasa ISR vigente	30%
	ISR fracción I Art 78	590.155



e) Utilidad distribuida gravable fracción II.

En adición a la causación de la fracción anterior, se deberá atender la siguiente mecánica:

Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

A la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuirá la utilidad distribuida en los términos del segundo párrafo de la fracción I de este artículo. El resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de esta fracción.

1	Capital contable actualizado a la fecha del reembolso	4.121.300
(-)	Saldo de la CUCA a fecha del reembolso	1.380.000
	Importe máximo de posible distribuc Conforme a fracción II	2.741.300
2	Importe reembolsado	1.950.000
	Utilidad distribuida fracción I	1.536.000
(=)	Utilidad distribuida gravable FII	414.000
(-)	Saldo de CUFIN después de aplicar FI	371.000
(=)	Utilidad distribuida gravable que no proviene de CUFIN	43.000
(X)	Factor de pirdamidación (efecto bruto)	1,4286
(=)	Cantidad gravada total	61.430
(X)	Tasa vigente ISR	30%
(=)	ISR x enterar fraccion II Art. 78	18.429

f) Saldo final CUFIN, después de aplicaciones contra utilidades gravables

	Saldo CUFIN Después reembolso fracción I	371.000
(-)	Aplicación CUFIN vs reembolso fracción II	371.000
(-)	Saldo Final CUFIN	-

g) Saldo final CUCA, después de aplicaciones contra utilidades gravables

	Saldo CUCA Después reembolso fracción I	966.000
(-)	Utilidad distribuida gravable fracción II	414.000
(-)	Saldo Final CUCA	552.000

h) Sumatoria ISR Fracción I + ISR Fracción II

	ISR fracción I	590.155
(+)	ISR fracción II	18.429
(=)	ISR a enterar por la moral	608.584



Notas

El capital contable a considerar deberá ser el actualizado conforme a Normas de Información financiera, si atendemos a esta normativa, habrá que efectuar el cálculo de la Norma de Información Financiera B-10, relativa a los efectos de la inflación, caso contrario actualizarlo conforme a reglas de carácter general, sin embargo, el numeral 95 del reglamento de la LISR, donde se contemplaba, no está vigente, debiendo entonces atender a lo previsto en la NIF B-10.

Al aplicar la mecánica de comparación del saldo del capital contable contra el saldo de la CUCA a la fecha del reembolso, debemos precisar, que la diferencia se refiere a la cantidad máxima a considerar como utilidad distribuida, en el entendido, que esta no podrá ser superior al importe del reembolso mismo.

Conclusión

Como el lector podrá observar, el procedimiento anteriormente tratado, conlleva ciertas particularidades, que no debemos obviar, ya que alguna omisión, puede generar una distorsión del cálculo, amén, de que pudiera derivar en una carga fiscal mayor a la real, siendo así plasmó una serie de sugerencias:

1. Celebrar la asamblea de accionistas, donde se establezca el acuerdo de reembolso.
2. Atender al cumplimiento de la NIF B-10, en tratándose de la actualización del capital contable, aun y cuando la compañía no estuviera obligada a reexpresar sus estados financieros, dado el entorno actual inflacionario, es usual, que exista un efecto acumulado de exceso o insuficiencia en la actualización del capital, proveniente de los años, en que el entorno inflacionario si obligaba a reexpresar.
3. Determinar correctamente los saldos de la Cuenta de Capital de Aportación y Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, los cuales no fueron motivo de análisis, sin embargo, recomendamos revisar los procedimientos para su determinación y actualización, referidos en los numerales 77 y 78.
4. Acotar la utilidad distribuida máxima conforme a la fracción II del artículo 78, al reembolso total, ya que estamos ante una limitante, no pudiendo exceder este último.



C.P. M.I. Luis Méndez



Contador Público Certificado por el IMCP (Certificación general)

Miembro colegio contadores públicos de chihuahua
Maestro en Impuestos por la Universidad autónoma de Chihuahua

Catedrático a nivel licenciatura y expositor en organismos y cámaras empresariales

Socio fundador del despacho Taxfin Consulting, firma de contadores y abogados.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS SOCIEDADES CIVILES

José de Jesús Ceballos Caballero



Las sociedades civiles que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales independientes tienen un tratamiento diferenciado comparado contra otro tipo de sociedades, para comprender este tratamiento es necesario analizar primero la naturaleza de las sociedades civiles las cuales están reguladas en el Código Civil Federal y en los Códigos Civiles de cada una de las entidades federativas, para nuestro análisis consideraremos el Federal que de acuerdo con el artículo 2688 se define de la siguiente manera:

Es el contrato por medio del cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.

El capital social de la sociedad civil de acuerdo al artículo 2689 del CCF se constituye de aportaciones de sus socios que pueden ser una cantidad de dinero, otros bienes, o en su industria. La aportación de bienes implica la transmisión de su dominio a la sociedad, salvo que expresamente se pacte otra cosa.



Ley del Impuesto Sobre la Renta

Las sociedades civiles de conformidad al artículo 7 de la LISR están comprendidas dentro de las personas morales, dicho artículo a la letra señala:

Cuando en esta Ley se haga mención a personal moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Es importante resaltar que de acuerdo al objeto social de la Sociedad Civil esta deberá tributar en el Título III "Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos" o el Título II "De las personas morales", en el presente análisis nos enfocaremos a estas últimas que el ejemplo más común son las sociedades civiles constituidas por un grupo de profesionistas para realizar sus actividades profesionales de manera conjunta.

De acuerdo al artículo 9 de la LISR las sociedades civiles como todas las personas morales que tributan en el Título II de dicha ley deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%, dicho resultado fiscal se determinará de la siguiente manera:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

La mecánica de los dos párrafos anteriores se interpretaría en la siguiente fórmula:

Ingresos acumulables del ejercicio

(-) Deducciones autorizadas del ejercicio

(-) PTU pagada en el ejercicio

(=) Utilidad fiscal

(-) pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores

(=) Resultado fiscal

De igual forma las sociedades civiles deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio que señala el artículo 9 de la propia ley, de acuerdo al artículo 14 de la LISR dichos pagos provisionales se deberán presentar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

1. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio

Ejemplo:

Utilidad fiscal último ejercicio de 12 meses =
coeficiente de utilidad

Ingresos nominales del ejercicio

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, adicionaran a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Ejemplo de cálculo de coeficiente de utilidad en sociedad civil

Utilidad fiscal + anticipos distribuidos a socios = coeficiente de utilidad

Ingresos nominales del ejercicio

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

Ejemplo:

Utilidad fiscal = ingresos nominales del periodo x coeficiente de utilidad

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago. Se deberá expedir el comprobante fiscal en el que conste el monto de los anticipos y rendimientos distribuidos, así como el impuesto retenido.

Ejemplo en el caso de sociedades civiles:

Utilidad fiscal

(-) anticipos distribuidos a socios

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

1. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de esta Ley.



De conformidad al artículo 16 de la LISR las personas morales acumularan la totalidad de los ingresos:

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

Inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero

Además deberán calcular y considerar ingreso el ajuste anual por inflación acumulable

La fecha de obtención de los ingresos para personas morales se encuentran señaladas en el artículo 17 de la LISR, para efectos del presente artículo solo analizaremos la fracción I que señala los ingresos por servicios:

1. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
 - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio
 - c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

El segundo párrafo de esta fracción es el que hace alusión a las sociedades civiles que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales independientes y les otorga un tratamiento diferenciado de las demás personas morales en lo referente a la fecha de obtención de los ingresos, dicho párrafo señala:

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

Como podemos apreciar de la lectura del párrafo anterior a las sociedades civiles que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes se les permite que consideren la obtención del ingreso hasta la fecha en que sea cobrado a diferencias de las demás personas morales, incluso de sociedades civiles que tengan otros tipos de ingresos.

Conclusión:

Las sociedades civiles que obtengan ingresos por prestación de servicios personales independientes, caso más común el de los profesionistas que se asocian para prestar sus servicios de manera conjunta, podrán considerar como fecha de obtención de ingresos, a diferencia de las demás personas morales e incluso de sociedades civiles que obtengan otro tipo de ingresos, en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada tanto para el cálculo de los pagos provisionales del artículo 14 como del ISR del ejercicio contemplado en el artículo 9 ambos de la LISR



José de Jesús Ceballos Caballero



Presidente de la Comisión Fiscal Anafinet
Contador Público
Licenciado en Derecho
Maestría en Administración
Maestría en Impuestos
Director General de Ceballos Caballero y Asociados, SC
jose@ceballoscaballero.com

Tratamiento Aplicable a la Baja de los Activos



De conformidad con la NIF C-6 propiedades, planta y equipo son bienes tangibles que:

1. Posee una entidad (sobre los cuales ya tiene los riesgos y beneficios) para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos,
2. Se espera usar generalmente durante más de un año o de un ciclo normal de operaciones;
3. Su costo se recuperará precisamente a través de la obtención de beneficios económicos futuros, normalmente, por la realización de los artículos o productos manufacturados u obtenidos o de los servicios prestados; y
4. Salvo algunas excepciones, están sujetos a depreciación;

La adquisición de este tipo de bienes es llevada a cabo con la finalidad de que estos puedan ser utilizados en beneficio de la entidad a través de la generación de recursos económicos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones.



Ahora bien, cuando se adquiere un bien con estas características el mismo debe de ser registrado dentro de este rubro de la contabilidad considerando los siguientes aspectos:

1.-Vida Útil considerado como el periodo durante el cual se espera:

a) Que un activo esté disponible para su uso y pueda generar ingresos para la entidad

b) Obtener del activo por su funcionamiento cierto número de unidades de producción o similares para la entidad

2.- Depreciación considerada como la distribución sistemática y razonable en resultados del monto depreciable de un componente a lo largo de su vida útil

3- Monto depreciable entendido como el costo de adquisición o el monto de reemplazo de un componente menos su valor residual y, en su caso menos las pérdidas por deterioro acumuladas

En resumen, los activos considerados de larga duración son necesario para la operación de la entidad y se espera que generen beneficios económicos futuros pudiendo ser un activo operativo o corporativo por lo que se debe determinar el monto depreciable de los mismos previo a comenzar a calcularla; es importante de igual forma establecer en este punto un valor de desecho que podría la entidad recuperar por la venta del activo al final de su vida útil y no determinar la depreciación sobre la totalidad del valor de adquisición del activo mismo como regularmente muchas entidades lo hacen buscando maximizar sus gastos y perdiendo de vista los aspectos contables mencionados.

Además es importante mencionar que puede materializarse otro suceso que impacta a este rubro como lo es el denominado deterioro mismo que es definido por la NIF C-15 como el exceso del valor neto en libros de los activos sobre su valor de recuperación, presentándose cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios por lo que el valor histórico previamente registrado en contabilidad deberá de ser modificado al haber ocurrido eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y la objetividad de la información.

Esta NIF considera entre otros como indicios de la existencia de un posible deterioro de los activos de larga duración en uso los siguientes:

- a. Disminución significativa en el valor de mercado de un activo.
- b. Reducción importante en el uso de la capacidad instalada.
- c. Pérdida de mercado de los productos o servicios que presta la entidad (por calidad, precio, productos sustitutos, etc.).
- d. Cambios tecnológicos.
- e. Daños físicos.
- f. Suspensión o cancelación de una franquicia, licencia, etc.
- g. Cambios significativos en el destino o utilización de un activo, tales como, planes de disposición del activo por abandono o intercambio, incluyendo su posible discontinuación.
- h. Modificaciones adversas de carácter legal o en el ambiente de negocios que puedan afectar el valor de un activo, así como la imposición de gravámenes o restricciones por parte de las entidades reguladoras.
- i. Disposiciones legales de carácter ambiental o ecológico.

j. Costos incurridos en exceso a los originalmente estimados para la adquisición o construcción de un activo.

k. Pérdidas de operación o flujos de efectivo negativos en el periodo combinados con un historial o proyecciones de pérdidas, que confirmen la tendencia de pérdidas continuas asociadas con una unidad generadora de efectivo.

l. Pérdida bruta en la entidad o en alguno de sus componentes significativos.

m. Depreciaciones y amortizaciones cargadas a resultados que, en términos porcentuales con relación a los ingresos, sean sustancialmente superiores a los de ejercicios anteriores.

n. Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor de recuperación de forma significativa.



AEn este sentido habrá que determinar cuál podría ser el valor de recuperación de un activo de los considerados de larga duración previo a su disposición comparando el monto mayor entre el precio neto de venta y su valor de uso, calculados conforme a los párrafos 28 a 32 y 33 a 35, respectivamente de la NIF C-15.

Estamos pues ante la presencia de deterioro de un activo cuando el valor de recuperación de la unidad generadora de efectivo, es menor a su valor neto en libros, dicha diferencia debe reconocerse como una pérdida por deterioro aplicándose a los resultados del periodo en el que se determina y disminuyendo el valor del activo.

Sin embargo, en el caso de que posteriormente mejore la tendencia del valor de recuperación y éste sea superior a su nuevo valor neto en libros, se debe proceder la reversión de la pérdida por deterioro, siempre y cuando esté plenamente justificada y reúna características de permanencia y verificabilidad.

La reversión de una pérdida por deterioro en el valor de activos de larga duración en uso debe aplicarse a los resultados del ejercicio en que ocurra, de acuerdo a lo indicado en el párrafo 112. Para estos efectos, es necesario determinar a la fecha de la reversión, el "valor neto original actualizado", el cual consiste en el valor neto en libros de los activos de larga duración en uso que se tendría a la fecha de la nueva estimación, de no haberse registrado deterioro alguno, disminuyendo en su caso, la depreciación o amortización acumulada con base en la vida útil considerada (nueva o no) en la fecha del ajuste por deterioro, actualizada a la fecha de la nueva estimación.

Cuando por alguna razón operativa o circunstancial un activo ha dejado de ser considerado de utilidad o de producir beneficios económicos para la entidad o simplemente se enajena hay que tomar en consideración algunas cuestiones normativas para proceder a registrar este posterior suceso dentro de la propia contabilidad.

El valor neto en libros de un componente debe darse de baja:

- a) Por su disposición; o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Cuando una entidad toma la decisión de disponer de un componente o no espera obtener beneficios económicos futuros del mismo debe sujetarlo a lo dispuesto por el Boletín C-15.

La ganancia o pérdida surgida al dar de baja un componente debe reconocerse en un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo cuando el componente

Al momento de que un componente es dado de baja, debe cancelarse su valor neto en libros y debe reconocerse en los resultados del periodo la utilidad o pérdida derivada de la baja, la cual debe determinarse como la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida que en su caso se obtenga por la disposición y el valor neto en libros más los costos de remoción y disposición.

Es importante que dentro de las organizaciones existan políticas contables en este sentido que estén perfectamente alineadas a las disposiciones contenidas en la NIF C-6 y C-15 para la baja de los activos considerados de larga duración ya sea que estos se vendan, abandonen o intercambien por otros considerando la pérdida por deterioro o la reversión del mismo a través del reconocimiento en la utilidad o pérdida neta en el estado de resultados integral. Además de que la integración de las propiedades, planta y equipo debe presentarse ya sea en el estado de posición financiera o en notas a los estados financieros.

Por lo que respecta a los aspectos fiscales derivados de la baja de activos recordemos que cuando el contribuyente enajene los bienes, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida.

Ejemplo:

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL POR ENAJENACIÓN			
ENAJENACIÓN DE ACTIVO FIJO			
Tipo de bien	Automóvil		
Fecha de enajenación	17/01/2020		
Fecha de adquisición	22/08/2017		
Tasa de depreciación	25%		
Parte no deducible	0.00		
MOI deducible	68,956.52		
Depreciación acumulada			
Ejercicio 2017	5,747.13		
Ejercicio 2018	17,241.38		
Ejercicio 2019	17,241.39		
Ejercicio 2020	0.00		
Saldo por deducir histórico	40,229.89		
	28,735.63		
Factor de actualización			
INPC ENE 202	116,345	1,1435	
INPC AGO2017	100,521		
Saldo por deducir actualizado	32,859.19		
Precio de venta	100,000.00		
Utilidad (pérdida) Contable	71,264.37		
Utilidad (pérdida) Fiscal	67,140.81		

En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros.

Ejemplo:

CALCULO DE LA DEPRECIACION CONTABLE DEL ACTIVO FIJO Y CARGOS DIFERIDOS						
CALCULO AL :						
31 de diciembre de 2020						
CONCEPTO	% Dep	Fecha de Adquis.	M.O.I.	Meses Uso Complt.	Dep. Acum. 31 Dic 2019	Dep'n del Ej. 2020
KIA Rio 2018	25%	17-ene-20	1.00	11	0.00	0.23
Sdo. x dep. al fin del Ej.	Dep'n Acum. al fin Ej. (Balance)	Valor Neto en Libros	INPC mes de Adq.	INPC Ultima Mitad del Ej.	F.Actz.	Dep'n Fiscal del Ej.
0.77	0.23	0.77	106.4470	106.7430	1.0027	0.23

Nota: el activo denominado Kia Rio 2018 ha sido dado de baja por daño grave y no poderse seguir utilizando en las actividades para las cuales fue adquirido; físicamente se encuentra en el taller y se espera que la asamblea tome decisión en relación con su disposición futura

WhatsApp_image_2021-06-02_at_5.13.06_PM-removebg-
preview.png
[Click here](#) to visit the page.

Francisco Julián Boasono Ríos

Licenciado en Contaduría por la Universidad
Autónoma del Estado de Hidalgo

Licenciado Fiscal por el Instituto de Estudios
Superiores Plata

Maestro en Derecho Fiscal por Centro de Posgrados
Santander

Maestro en auditoría por la Universidad Autónoma del
Estado de Hidalgo

Certificación general por el IMCP

Socio del Colegio de Contadores Públicos de Hidalgo

Integrante de la comisión Fiscal Región Centro IMCP

Catedrático en el área de impuestos y auditoría en la
UAEH

LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO



L.D. y C.P. Juan Alberto Rentería Almada

Hay un dicho popular que se refiere a las personas y que reza que estas no se escapan de dos cosas: pagar impuestos y morir. Respecto de esta última, ciertamente estamos ante el derecho natural, es decir, todo aquel que nace en algún momento morirá. Sin embargo, respecto de la primera, la obligación de pagar impuestos en nuestro país (y de la cual no nos salvamos) nace del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

..."

Pues bien, este artículo 31, fracción IV de la Constitución, es el que, por decirlo de una forma popular, hace que no nos salvemos de pagar impuestos, ya que establece la obligación a todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos tanto de la federación, los estados, de la cdmx y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Efectivamente, vemos como se desprende de dicho numeral, que si bien es cierto debemos de contribuir para el gasto público, las contribuciones (entre ellos se encuentran los impuestos en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación) deben de estar contenidas en una ley (principio de legalidad), es decir, para que sea obligatorio el pago de un tributo este debe estar contenido en una ley y el pago deber de ser de manera proporcional y equitativo.

Como resultado de lo anterior y como todo impuesto debe estar contenido en una ley, esta última debe contener lo que la doctrina conoce como los elementos esenciales del tributo, es decir, cuáles son los componentes mínimos de ese impuesto y que vienen a ser: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.



Así las cosas, toda ley que imponga el pago de un tributo debe contener como mínimo estos elementos antes señalados (y decimos como mínimo ya que se pudiera agregar algún otro elemento como lo pudieran ser las exenciones), ya que, de no ser así, se dejaría a los mexicanos en completa inseguridad jurídica. Veamos dichos elementos:

- **SUJETO:** Se refiere al sujeto pasivo, es decir, quienes son los obligados al pago del impuesto, sobre quienes recae esta obligación de pago o hecho imponible (se entiende que el sujeto activo, es decir, el que obliga al pago del impuesto y lo recibe es el estado) y este puede ser sujeto pasivo directo, sustituto o solidario.
- **OBJETO:** Es el hecho generador del impuesto, es decir, el acto actividad o el motivo del impuesto.
- **BASE:** Se refiere a cuál es la cantidad sobre la que se determina el impuesto, por ejemplo: sobre la utilidad.
- **TASA O TARIFA:** Se refiere al porcentaje o el agrupamiento ordenado de cuotas o porcentajes que se habrá de aplicar a la base para llegar al impuesto (La doctrina tributaria también habla de cuotas).
- **ÉPOCA DE PAGO:** Es la época plazo o momento en la que se habrá de pagar el impuesto.

Es así como tenemos que cualquier ley que obligue al pago de un impuesto, como mínimo, debe contener estos elementos de tal suerte que la norma sea clara, precisa y certera. Lo anterior es así, ya que supongamos, ¿Qué sucedería si la ley impositiva no estableciera quienes deben de pagar el impuesto o cual es el hecho que genera ese impuesto, sobre qué base o el importe, o cada que tanto lo debe de pagar? Como lo comentamos anteriormente se dejaría al contribuyente en completa inseguridad jurídica al desconocer uno o más de estos elementos.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

De lo anterior tenemos, que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, que señalen excepciones o que fijen infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, aquí no cabe la interpretación (cosa que sí sucede con otras disposiciones fiscales como lo señala el segundo párrafo de dicho numeral), sino que su aplicación debe de ser conforme al texto de ley; señalando que se consideran que las normas establecen cargas a los particulares cuando se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Lo anterior debido a que, como se señaló anteriormente, la norma debe de ser clara, precisa y certera respecto a los elementos esenciales del tributo y no solo respecto de qué impuesto debe pagarse, sino cual es el hecho generador del mismo, sobre que base, que importe, cada que tanto se debe de pagar, etc. y la interpretación de las normas que se refieran a dichos elementos se deben de interpretar de forma estricta, para que haya certeza jurídica y que no quede al arbitrio de la autoridad o incluso a interpretación del particular dichos elementos.

No hay que perder de vista que señalamos como unos de los elementos esenciales del tributo la época de pago, sin embargo, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no lo menciona. Esto se debe a que si bien es cierto la época de pago debe de estar dentro de la misma ley del impuesto respectivo, el artículo 6 del mismo Código Fiscal Federal, en su cuarto párrafo señala:

“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar las, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.*
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*
- III. (Se deroga).”*

Es claro pues que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, es decir, en la ley del impuesto de que se trate. Sin embargo, a falta de disposición expresa, y en términos de lo que señala el artículo 1, primer párrafo del mismo CFF (las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto...) El pago se hará conforme a los supuestos establecidos en las fracciones I y II del mismo párrafo cuarto del artículo 6 del Código Tributario Federal, es decir, si no lo señala la ley de la materia, se aplica lo dispuesto en este artículo.

Adicionalmente a lo anterior, el Poder Judicial mediante jurisprudencia, considera también a la época de pago como uno de los elementos esenciales del tributo:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa **y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

En conclusión, toda ley que imponga el pago de un impuesto debe contener al menos estos elementos esenciales que hemos venido analizando, ya que de lo contrario estaríamos ante una ley inconstitucional por violar el principio de reserva de ley, y la garantía seguridad jurídica, dejando al contribuyente en completo estado de indefensión.

Juan Alberto Rentería Almada

Contador Público
Licenciado en Derecho
Gerente de la Firma Barrera García Luna y Asociados, S.C.
Socios de la Asociación Nacional de Fiscalista.net
Socio de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos en redes
Sociales, A.C.
Ex Síndico del Contribuyente por la Anafinet ante la entonces ALSC
de Hermosillo
Colaborador en las revistas actualizandome.com y
CapFiscal la Revista



¡Afíliate con nosotros!

Conoce los beneficios de ser socio:

Aula virtual con programación diaria en vivo

Acceso preferente a eventos públicos

Programas grabados

Materiales de todos los cursos

Boletines

Acumula puntos NAFIS para certificación

Eventos online exclusivos para socios

Descuentos en eventos presenciales

Grupo Privado de Facebook Paquetes de timbres TimbradoFacil.mx

Descuento con otros proveedores con convenio

¡Entra a

<https://anafinet.mx/register/>
y afíliate con nosotros!

