



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

TRABAJO PRÁCTICO

**OPTIMIZACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA EN MATERIA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, APLICABLE A PERSONAS MORALES DEDICADAS AL
AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA FEDERAL, CASO: EMPRESA
TRANSPORTISTA DEL MUNICIPIO DE AGUASCALIENTES**

PRESENTA

Iván Alfredo Ruíz Trejo

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN IMPUESTOS

TUTORA

Mtra. Virginia Guzmán Díaz de León

COMITÉ TUTORAL

Mtro. José Jorge Saavedra González

Mtra. Ma. Guadalupe Carrillo Muñoz

Aguascalientes, Ags, 31 de Octubre del 2016



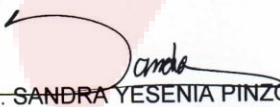
DRA. GUADALUPE RUIZ CUELLAR
DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
P R E S E N T E

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **OPTIMIZACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, APLICABLE A PERSONAS MORALES DEDICADAS AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA FEDERAL, CASO: EMPRESA TRASPORTISTA DEL MUNICIPIO DE AGUASCALIENTES.** Presentado por el sustentante: **IVAN ALFREDO RUIZ TREJO** con ID **67787** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 14 de Noviembre de 2016



DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO
DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica de la Maestría en Impuestos
c.c.p.- Archivo






DRA. SANDRA YESENIA PINZON CASTRO
DECANO (A) DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMIAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como Tutora designada del estudiante **IVAN ALFREDO RUÍZ TREJO** con ID **67787** quien realizó el *trabajo práctico* titulado: **OPTIMIZACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, APLICABLE A PERSONAS MORALES DEDICADAS AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA FEDERAL, CASO: EMPRESA TRASPORTISTA DEL MUNICIPIO DE AGUASCALIENTES** y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *el* pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 14 de Noviembre de 2016


M. F. Virginia Guzmán Díaz de León
Tutora de Tesis


M.I. José Jorge Saavedra González
Integrante del Comité Tutorial


M.I. Ma. Guadalupe Carrillo Muñoz
Integrante del Comité Tutorial



c.p. - Secretaría de Investigación y Posgrado
c.p. - Consejero Académico
c.p. - Minuta Secretario Técnico
c.p. - Interesado

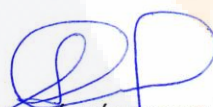


DICTAMEN DE LIBERACIÓN DE LA TESIS / TRABAJO PRÁCTICO

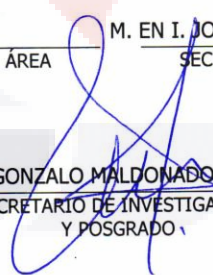
DATOS DEL ESTUDIANTE	
NOMBRE: IVAN ALFREDO RUÍZ TREJO	ID (No. de Registro): 67787
PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS	ÁREA: IMPUESTOS
TUTOR/TUTORES: M. F. Virginia Guzmán Díaz de León (Director de tesis) M.I. José Jorge Saavedra González (Lector 1) M.I. Ma. Guadalupe Carrillo Muñoz (Lector 2)	
TESIS () TRABAJO PRÁCTICO (X)	
OBJETIVO: Analizar las disposiciones fiscales aplicables a las personas morales, no considerada como coordinados, dedicados al autotransporte terrestre de carga federal con el objetivo de determinar su correcta aplicación, así como proponer alternativas que permitan optimizar su carga fiscal de un marco de legalidad.	
DICTAMEN	
CUMPLE CON LOS CRÉDITOS ACADÉMICOS DEL PLAN DE ESTUDIOS:	(SI)
CUMPLE CON EL FORMATO SEÑALADO EN EL MANUAL PARA LA ELABORACIÓN DEL TRABAJO RECEPTIONAL EN LOS PROGRAMAS DE POSGRADO:	(SI)
CUMPLE CON LA ESTRUCTURA SEÑALADA EN EL MANUAL DE TESIS/TRABAJO PRÁCTICO INSTITUCIONAL:	(SI)
CUMPLE CON LOS LINEAMIENTOS PROPIOS DEL PROGRAMA (SI PROCEDE):	(SI)
SE CUENTA CON LA CARTA DE SATISFACCIÓN DEL USUARIO (SI PROCEDE):	(SI)
CUMPLE CON LA CARTA DE LIBERACIÓN DEL TUTOR/COMITÉ TUTORAL:	(SI)

Aguascalientes, Ags. a 14 de NOVIEMBRE de 2016

FIRMAS


M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ
CONSEJERO ACADÉMICO DEL ÁREA


M. EN I. JORGE HUMBERTO LÓPEZ REYNOSO
SECRETARIO TÉCNICO DEL POSGRADO


DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN
SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN
Y POSGRADO

Código: FO-040200-23
Revisión: 00
Emisión: 21/02/11

AGRADECIMIENTOS.

A Dios por darme fortaleza en cada paso que doy, por darme salud, por permitirme cumplir cada uno de mis sueños, por iluminarme en los momentos de dificultad y ante situaciones adversas, porque nunca me ha faltado lo necesario para vivir.

A mis padres por darme la vida, por haberme brindado su cariño incondicional, porque siempre han creído en mí, por haberme educado, por haberme enseñado el valor del trabajo y el respeto. Han hecho un excelente trabajo como padres, nunca me ha faltado lo verdaderamente indispensable y sin ustedes no sería la persona que hoy culmina una meta más.

A mis amigos por escucharme cada vez que los he necesitado, por comprender mi ausencia durante la maestría, por tanto afecto que me han demostrado y por ser mis compañeros de vida.

A la Universidad Autónoma de Aguascalientes por abrirme sus puertas para formarme profesionalmente en sus aulas, con sus maestros, tanto a nivel licenciatura como maestría.

A mi tutora y lectores, por su tiempo y valiosos consejos durante la elaboración del presente trabajo práctico.

DEDICATORIAS.

A mis Padres:

Por darme su cariño y comprensión en todo momento, por el trabajo y los sacrificios que han hecho para poder darme estudios. Por enseñarme a luchar por mis sueños y nunca bajar los brazos.

A mis amigos:

Porque siempre han creído en mí, por ser mis confidentes y mí apoyo, por escucharme, por darme sus valiosos consejos, porque hasta ahora somos amigos: Jorge De la Cruz, Gabriel Hernández, Marcos Castillo, Ricardo Udave, Alberto Vega, Ernesto Esparza, y a mi amigo y hermano Omar Ruíz.

A mis maestros:

Por confiar en mí y por compartirme sus conocimientos: Martín López, Jorge Humberto López, Virginia Guzmán y Francisco Vázquez.

ÍNDICE GENERAL.

ACRÓNIMOS.10

RESUMEN.11

INTRODUCCIÓN.14

 OBJETIVO GENERAL.16

 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.16

 JUSTIFICACIÓN.17

 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.17

CAPÍTULO I: GENERALIDADES Y ANTECEDENTES.19

 I.1 CONCEPTO DE SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA.19

 I.2 CONCEPTO DE SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS.19

 I.3 DEFINICIÓN DE PERSONA MORAL PARA EFECTOS FISCALES.20

 I.4 CONCEPTO DE COORDINADO.21

 I.5 IMPORTANCIA DEL SECTOR AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA.
23

 I.6 ANTECEDENTES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS
 MORALES TRANSPORTISTAS, SEGÚN LA LEY DEL ISR VIGENTE DEL AÑO
 2002 AL 2013.26

 1.6.1 Del Régimen Simplificado.26

 1.6.2 Ingresos Acumulables.28

 1.6.3 Deducciones Autorizadas.29

 1.6.4 Pagos Provisionales.30

 1.6.5 Cálculo Anual.31

 I.7 FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA EL EJERCICIO FISCAL 2013. ...32

 I.7.1 Retención del ISR a Operadores, Macheteros y Maniobristas.33

 I.7.2 Facilidades de Comprobación.33

 I.7.3 Adquisición de Combustibles.36

 I.8 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS PARA LA REFORMA FISCAL 2014.37

 I.9 TRATAMIENTO FISCAL DE LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS PARA LOS
 EJERCICIOS 2014 Y 2015.40

I.10 FUENTES FORMALES Y JERARQUÍA DE LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS DEL DERECHO FISCAL.	45
I.10.1 Fuentes Formales del Derecho Fiscal.	45
I.10.1.2 Los Tratados Internacionales.	47
I.10.1.3 El proceso Legislativo y su Producto: La Ley.....	48
I.10.1.4 Los Decreto-Ley.	49
I.10.1.5 Los Decretos-Delegados.	50
I.10.1.6 La Facultad Reglamentaria.	52
I.10.1.7 La Jurisprudencia.....	53
I.10.1.8 Las Circulares Administrativas.	56
I.10.1.9 La Doctrina.....	58
I.10.2 Jerarquía de las Disposiciones Jurídicas del Derecho Fiscal.	58
CAPÍTULO II: EXPOSICIÓN DE PRINCIPIOS JURÍDICOS DE INTERÉS: PRINCIPIO DE LEGALIDAD, PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	60
II.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	60
II.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	64
II.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	69
II.3.1 Principio Constitucional de Proporcionalidad.	72
II.3.2 Principio Constitucional de Equidad.....	74
CAPÍTULO III: DISPOSICIONES DE LA LEY DEL ISR APLICABLES A PERSONAS MORALES DEDICADAS AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA FEDERAL.	76
III.1 SUJETOS OBLIGADOS.....	76
III.2 RÉGIMEN DE LOS COORDINADOS.	78
III.3 INGRESOS ACUMULABLES.....	82
III.3.1 Conceptos que se Consideran Ingresos Acumulables.	82
III.3.2 Conceptos que no se Consideran Ingresos Acumulables.	83
III.3.3 Otros Ingresos Acumulables.	83
III.3.4 Momento de Acumulación de los Ingresos.....	84
III.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS.	85
III.4.1 Conceptos que se Consideran Deducciones Autorizadas.	85

III.4.2 Requisitos de las Deducciones.	86
III.4.3 Gastos No Deducibles.....	92
III.4.4 Deducción de Inversiones.	97
III.4.4.1 Conceptos y Reglas Aplicables a la Deducción de Inversiones.	97
III.4.4.2 Opción para Aplicar Porcientos Menores de Deducción.	99
III.4.4.3 Fecha de Inicio de la Deducción de Inversiones.	100
III.4.4.4 Deducción de Activos Fijos que se Enajenan o que Dejan de ser Útiles.....	101
III.4.4.5 Actualización de la Deducción de Inversiones.....	101
III.4.4.6 Determinación de la Ganancia por Enajenación de Bienes Parcialmente Deducibles.	102
III.4.4.7 Porcientos Máximos Autorizados para Determinar la Deducción de Inversiones.	102
III.4.4.8 Reglas para la Deducción de Inversiones.....	103
III.4.4.9 Determinación de la Deducción de Inversiones.....	103
III.5 PAGOS PROVISIONALES.	105
III.6 CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL.	109
III.7 PÉRDIDAS FISCALES.	111
III.8 DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE Y DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (PTU).	114
III.9 OBLIGACIONES EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL ISR POR EL PAGO DE SUELDOS Y SALARIOS.....	117
III.9.1 Ingresos Gravados para los Trabajadores.	117
III.9.2 Ingresos Exentos para los Trabajadores.	118
III.9.3 Determinación y Pago de las Retenciones por Sueldos y Salarios.	119
III.9.4 Obligación Patronal de Calcular el Impuesto Anual de Salarios. ..	122
III.9.5 Otras Obligaciones Patronales en Materia del ISR por Sueldos y Salarios.	124
III.9.6 Del Subsidio para el Empleo.	126
III.10 Obligaciones Fiscales en Materia del ISR.	129
CAPÍTULO IV: DISPOSICIONES QUE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A EMPRESAS TRANSPORTISTAS.....	132

IV.1 BENEFICIOS FISCALES PARA TRANSPORTISTAS CONTENIDOS EN LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS 2015.	132
IV.1.1 Retención del ISR a Operadores, Macheteros y Maniobristas.	133
IV.1.2 Facilidades de Comprobación.	135
IV.1.3 Adquisición de Combustibles.	137
IV.2 ESTÍMULOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2015.....	137
IV.2.1 Estímulo Fiscal por la Adquisición de Diésel en Actividades de Autotransporte.	138
IV.2.1.1 Disposiciones Contenidas en la Ley del Ingresos de la Federación para 2015.....	138
IV.2.1.2 Disposiciones Contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.	139
IV.2.1.3 Obligaciones Fiscales por Aplicar el Estímulo.	148
IV.2.2 Estímulo Fiscal por el Uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.....	149
IV.2.2.1 Disposiciones Contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación para 2015.	149
IV.2.2.2 Disposiciones Contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.	150
IV.2.2.2.1 Carreteras o Caminos para el Acreditamiento del Estímulo.	150
IV.2.2.2.2 Acreditamiento de Gastos por Uso de la Infraestructura Carretera para Transportistas de Carga o Pasaje.	151
IV.2.2.3 Obligaciones Fiscales por Aplicar el Estímulo.	152
CAPÍTULO V: CASO PRÁCTICO.....	153
V.1 SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.	153
V.2 INFORMACIÓN FINANCIERA.	155
V.3 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES.	158
V.3.1 Ingresos Acumulables.	158
V.3.2 Deducciones Autorizadas.....	165
V.3.2.1 Deducciones en General.....	165
V.3.2.2 Deducción de Sueldos y Salarios.	170

V.3.2.3 Deducción de Inversiones.	171
V.3.2.4 Determinación de Deducciones Autorizadas.....	175
V.3.3 Determinación de Pagos Provisionales.	177
V.3.4 Determinación Del Impuesto Anual.	180
V.4 DETERMINACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.....	182
V.4.1 Retención del ISR a Operadores.	183
V.4.2 Facilidad Administrativa para la Comprobación de Gastos.	185
V.4.3 Facilidad Administrativa para la Adquisición de Combustibles.	188
V.4.4 Estímulo Fiscal por la Adquisición de Diésel en Actividades de Autotransporte.	190
V.4.5 Estímulo Fiscal por el Uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.	191
V.5. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.	193
V.5.1 Ingresos Acumulables.	193
V.5.2 Deducciones Autorizadas.....	195
V.5.3 Determinación de pagos provisionales.	196
V.5.4 Determinación del Impuesto Anual.....	200
V.6 COMPARACIÓN DE RESULTADOS.	202
CONCLUSIONES.	206
BIBLIOGRAFÍA.	209

ÍNDICE DE TABLAS.

Tabla 1 "Producción de Toneladas Transportadas y Toneladas-km".	25
Tabla 3 "Montos máximos deducibles según Resolución de Facilidades Administrativas 2013".	34
Tabla 4	59
Tabla 5 "Mecánica para la determinación de la deducción de inversiones histórica".	104
Tabla 6 "Cálculo del factor de actualización para aplicar a la deducción de inversiones histórica".	104
Tabla 7 "Mecánica para determinar la deducción de inversiones actualizada".	104
Tabla 8 "Días adicionales para presentar la declaración de pagos provisionales".	106
Tabla 9 "Mecánica para la determinación de pagos provisionales".	108
Tabla 10 "Mecánica para la determinación del impuesto anual".	111
Tabla 11 "Determinación del factor de actualización para aplicarse a pérdidas fiscales (en actualización inicial)".	112
Tabla 12 "Determinación del factor de actualización para aplicarse a pérdidas fiscales (en actualizaciones posteriores)".	113
Tabla 13 "Mecánica para determinar la Renta Gravable y la PTU por pagar".	116
Tabla 14 "Tarifa mensual de ISR para sueldos y salarios".	120
Tabla 15 "Tarifa semanal de ISR para sueldos y salarios".	121
Tabla 16 "Tarifa anual de ISR para personas físicas".	123
Tabla 17 "Tabla del subsidio para el empleo".	127
Tabla 18 "Estado de Posición Financiera de la empresa".	156
Tabla 19 "Estado de Resultados de la empresa".	157
Tabla 20 "Resumen de ingresos correspondientes al primer semestre de 2015".	159
Tabla 21 "Resumen de ingresos correspondientes al segundo semestre de 2015".	160
Tabla 22 "Determinación de la ganancia fiscal en venta de activo fijo".	162
Tabla 23 "Conciliación entre los ingresos contable e ingresos fiscales, correspondiente al primer semestre de 2015".	164
Tabla 24 "Conciliación entre los ingresos contable e ingresos fiscales, correspondiente al segundo semestre de 2015".	164
Tabla 25 "Resumen de gastos correspondientes al primer semestre de 2015".	166
Tabla 26 "Resumen de gastos correspondientes al segundo semestre de 2015".	167

Tabla 27 "Integración de pagos por concepto de combustibles". 169

Tabla 28 "Determinación de salarios y remuneraciones deducibles para ISR".
..... 171

Tabla 29 "Porcientos de deducción para activos fijos de la empresa". 172

Tabla 30 "Resumen de la depreciación histórica y la deducción de inversiones
para el ejercicio 2015"..... 173

Tabla 31 "Integración de diferencias en depreciaciones contables"..... 174

Tabla 32 "Resumen de depreciaciones contables y deducción de inversiones del
ejercicio 2015". 175

Tabla 33 "Conciliación entre los gastos contables y las deducciones
autorizadas, correspondiente al primer semestre de 2015". 176

Tabla 34 "Conciliación entre los gastos contables y las deducciones
autorizadas, correspondiente al segundo semestre de 2015". 177

Tabla 35 "Determinación de los pagos provisionales de ISR correspondientes al
primer semestre de 2015, sin aplicar beneficios fiscales"..... 178

Tabla 36 "Determinación de los pagos provisionales de ISR correspondientes al
segundo semestre de 2015, sin aplicar beneficios fiscales". 179

Tabla 37 "Cálculo anual del ISR para el ejercicio 2015, sin aplicar beneficios
fiscales". 180

Tabla 38 "Determinación de la PTU generada en el ejercicio 2015, sin aplicar
beneficios fiscales"..... 182

Tabla 39 "Determinación del beneficio de aplicar la facilidad administrativa de
ISR a operadores". 184

Tabla 40 "Determinación de la facilidad administrativa de comprobación de
gastos e ISR por pagar, correspondientes al primer semestre de 2015". 186

Tabla 41 "Determinación de la facilidad administrativa de comprobación de
gastos e ISR por pagar, correspondientes al segundo semestre de 2015". .. 187

Tabla 42 "Determinación de la facilidad administrativa para la deducción de
combustibles". 189

Tabla 43 "Determinación del estímulo fiscal por adquisición de diésel en
actividades de autotransporte"..... 191

Tabla 44 "Determinación del estímulo fiscal por el uso de la red nacional de
autopistas de cuota". 192

Tabla 45 "Determinación de los ingresos acumulables aplicando beneficios
fiscales, correspondientes al primer semestre de 2015". 194

Tabla 46 "Determinación de los ingresos acumulables aplicando beneficios
fiscales, correspondientes al segundo semestre de 2015". 194

Tabla 47 "Determinación de las deducciones autorizadas aplicando beneficios
fiscales, correspondientes al primer semestre de 2015". 195

Tabla 48 "Determinación de las deducciones autorizadas aplicando beneficios
fiscales, correspondientes al segundo semestre de 2015". 196

Tabla 49 "Determinación de los pagos provisionales aplicando beneficios fiscales, correspondientes al primer semestre del ejercicio 2015". 197

Tabla 50 "Determinación de los pagos provisionales aplicando beneficios fiscales, correspondientes al segundo semestre del ejercicio 2015". 198

Tabla 51 "Determinación de los pagos provisionales de ISR por aplicar la deducción por comprobación de gastos, correspondientes al primer semestre de 2015". 199

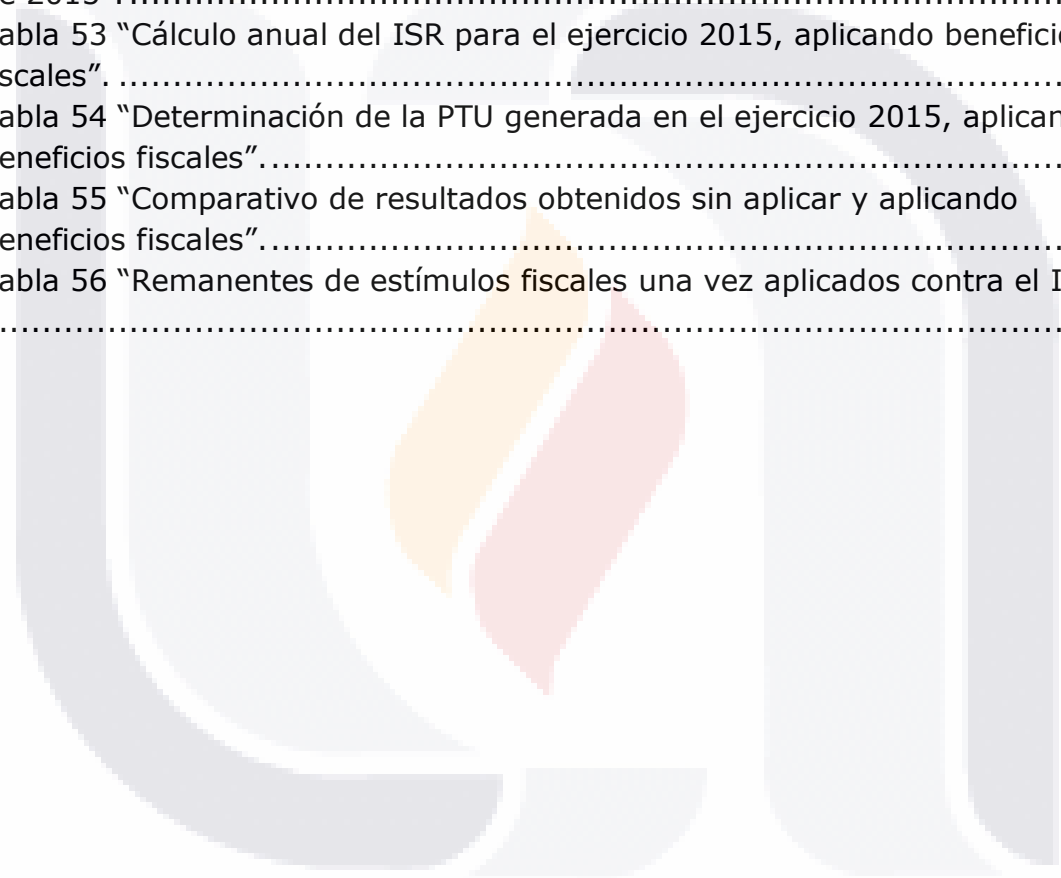
Tabla 52 "Determinación de los pagos provisionales de ISR por aplicar la deducción por comprobación de gastos, correspondientes al segundo semestre de 2015". 199

Tabla 53 "Cálculo anual del ISR para el ejercicio 2015, aplicando beneficios fiscales". 201

Tabla 54 "Determinación de la PTU generada en el ejercicio 2015, aplicando beneficios fiscales". 202

Tabla 55 "Comparativo de resultados obtenidos sin aplicar y aplicando beneficios fiscales". 203

Tabla 56 "Remanentes de estímulos fiscales una vez aplicados contra el ISR". 204



ÍNDICE DE GRÁFICAS.

Gráfica 1 "Participación de los Permisos del Parque Vehicular del Autotransporte de Carga 2014".....26



ACRÓNIMOS.

CANACAR	Cámara Nacional del Autotransporte de Carga.
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet.
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
IEPS	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
LFT	Ley Federal del Trabajo.
LIF	Ley de Ingresos de la Federación.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
MOI	Monto Original de la Inversión.
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PIB	Producto Interno Bruto.
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.
RFA	Resolución de Facilidades Administrativas.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal.
RMRMF	Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
TAR	Terminal de Almacenamiento y Reparto.

RESUMEN.

En el presente trabajo se dan a conocer conceptos como: servicio de autotransporte de carga, servicio de autotransporte de pasajeros, definición de personas morales para efectos fiscales y concepto de coordinado. Lo anterior con la finalidad de sentar una base que permita realizar un posterior análisis sobre las disposiciones fiscales aplicables a las personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga federal.

Resulta importante comprender la relevancia que tiene el sector autotransporte dentro de la economía nacional, así como hacer un breve repaso sobre la forma en que tributaban las empresas transportistas dentro del Régimen Simplificado, los cambios propuestos a través de la reforma fiscal que entró en vigor a partir del año 2014 y su evolución a través de diversas modificaciones dadas a conocer desde ese año y hasta la actualidad.

Los lineamientos que establecen la forma de tributar para los contribuyentes se encuentran contenidos en diversas disposiciones de carácter jurídico, que en conjunto conforman el Derecho Tributario, es por ello que resulta interesante conocer sus fuentes formales y cuál es la clasificación jerárquica de las mismas, a fin de hacer un análisis adecuado sobre las distintas normas que establecen derechos y obligaciones para las personas morales transportistas.

La obligación de los ciudadanos de pagar impuestos y la forma en que lo harán debe preverse mediante leyes fiscales, bajo estricto apego al Principio de Legalidad. Por otra parte, toda ley fiscal debería generar certeza a los contribuyentes respecto de sus derechos y obligaciones, debería ser tan clara que no de pauta a arbitrariedades o abusos por parte de las autoridades

fiscales, en otras palabras, se debería generar seguridad jurídica a los gobernados sobre la forma en que deberán determinar los impuestos a pagar y la forma en que deberán de cumplir con sus obligaciones.

La constitución mexicana establece que los ciudadanos deberán contribuir a los gastos públicos, conforme lo dispongan las leyes, de forma proporcional y equitativa de acuerdo a sus capacidades, es decir, que toda ley fiscal debe reconocer la capacidad contributiva de los causantes del impuesto y que esta debe ser acorde con la capacidad económica de los mismos. Diversas facilidades administrativas son expedidas en favor de los transportistas, no como medida de tratamiento preferencial, sino más bien como medida para reconocerles su verdadera capacidad contributiva.

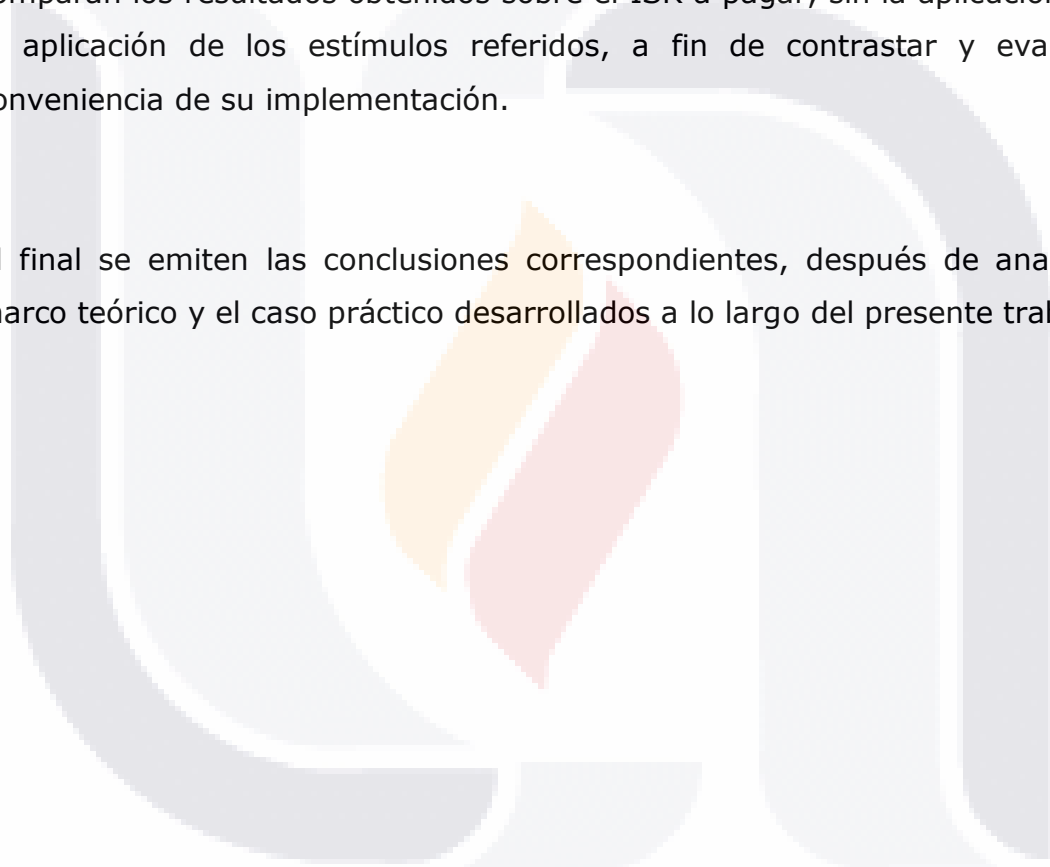
A fin de poder desarrollar un caso práctico para efectos del ISR en las personas morales transportistas, es necesario conocer los fundamentos que tratan sobre la determinación de la base, la tasa de contribución aplicable y la fecha en que realizarán el pago del impuesto, a fin de generar una base teórica que sirva como referencia para la correcta determinación del ISR a pagar y de las otras obligaciones que les son impuestas a través la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los principales beneficios que se otorgan a los contribuyentes transportistas se encuentran contenidos en la Resolución de Facilidades Administrativas y en la Ley de Ingresos de la Federación. Las principales Facilidades Administrativas son: Retención de ISR a una tasa fija para operadores, macheteros y maniobristas, facilidad de comprobación de gastos y facilidad para la adquisición de combustibles. Por otra parte, los beneficios fiscales contenidos en la Ley de Ingresos son: estímulo fiscal por la adquisición de diésel en

actividades de autotransporte y estímulo fiscal por el uso de la red nacional de autopistas de cuota.

Una vez identificada la forma en que se determina el ISR a cargo de la persona moral transportista y los beneficios fiscales que le resultan aplicables, se procede a hacer la elaboración de un caso práctico mediante el cual se comparan los resultados obtenidos sobre el ISR a pagar, sin la aplicación y con la aplicación de los estímulos referidos, a fin de contrastar y evaluar la conveniencia de su implementación.

Al final se emiten las conclusiones correspondientes, después de analizar el marco teórico y el caso práctico desarrollados a lo largo del presente trabajo.



INTRODUCCIÓN.

Sin duda alguna el autotransporte terrestre de carga es un sector importante para la economía del país, ya que sin él sería imposible la distribución de materias primas y mercancías en todo lo largo y ancho de la República Mexicana, y con ello se paralizaría la economía nacional. Durante muchos años los contribuyentes dedicados al autotransporte han recibido diversos beneficios fiscales por parte de las autoridades hacendarias, debido a la relevancia que tiene este sector para la economía nacional y, por otra parte, para otorgarles reglas que les faciliten el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debido a las dificultades operativas que deben hacer frente día a día, por la realización de sus actividades.

Con la reforma fiscal para el año 2014 se pretendió desaparecer la mayoría de los beneficios fiscales que podían aplicar las personas morales transportistas, ya que se consideró que gozaban de un tratamiento preferencial e injustificado, que erosionaba la base del impuesto, y como consecuencia, se veía mermada la recaudación del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en beneficio de las arcas del Estado Mexicano.

Dicha reforma modificó también la forma de tributar para este tipo de contribuyentes y con ello, debido a la desafortunada redacción que hicieron los legisladores a la ley, se generó incertidumbre sobre cuál debería ser la forma correcta de cumplir con sus obligaciones fiscales y si aún podían aplicar o no beneficios tributarios. Debido a lo anterior durante los años 2014 y 2015 el Servicio de Administración Tributaria emitió diversas Reglas de Resolución Miscelánea, con la intención de corregir algunos de los errores cometidos en la reforma fiscal, generando con ello una mayor confusión entre los contribuyentes, dejándolos en un estado de inseguridad jurídica.

Uno de los objetivos del presente trabajo es revisar todas aquellas disposiciones fiscales que afectan a las personas morales que, sin formar parte de un coordinado, prestan servicios de autotransporte terrestre de carga, con la finalidad de orientarles en el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en materia del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, el tema central radica en proponer alternativas que permitan reducir la carga tributaria que representa el ISR para este tipo de contribuyentes, mediante la aplicación de beneficios fiscales contenidos tanto en la Resolución de Facilidades Administrativas como en la Ley de Ingresos de la Federación, procurando en todo momento actuar dentro de un marco de legalidad y genere certeza jurídica en su implementación.

OBJETIVO GENERAL.

Analizar las disposiciones fiscales aplicables a las personas morales, no consideradas como coordinados, dedicados al autotransporte terrestre de carga federal con el objeto de determinar su correcta aplicación, así como proponer alternativas que permitan optimizar su carga fiscal dentro un marco de legalidad.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- 1.** Conocer las generalidades y evolución en el tratamiento fiscal aplicable a las personas morales que prestan servicios de autotransporte terrestre de carga federal.
- 2.** Exponer los principios jurídicos de interés: el principio de legalidad, el principio de seguridad jurídica y el principio de capacidad contributiva.
- 3.** Analizar el marco fiscal aplicable a una persona moral dedicada al autotransporte terrestre de carga federal a fin de generar una base teórica que sirva de base para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias en materia del ISR.
- 4.** Evaluar la conveniencia de implementar beneficios fiscales a un contribuyente dedicado al autotransporte, mediante la aplicación de disposiciones jurídicas que le otorguen facilidades y estímulos tributarios aun cuando no es coordinado.

JUSTIFICACIÓN.

Resulta oportuno realizar el presente caso práctico para determinar la viabilidad de que las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, que no constituyen un coordinado, puedan aplicar beneficios fiscales. Para lo anterior es necesario identificar, clasificar y analizar las distintas disposiciones tributarias aplicables al caso, con el propósito de construir una base teórico – práctica que sirva de guía en el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales y en la implementación de los ordenamientos que permitan optimizar la carga tributaria de este tipo de empresas, buscando siempre la actuación dentro de un marco de legalidad y que brinde seguridad jurídica a los contribuyentes.

Por otra parte, justifica la realización del presente proyecto el deseo profundo de aportar información de alto valor científico que sea de utilidad para contribuyentes, profesionistas independientes, académicos y todo tipo de personas interesadas en el tema.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Para poder ser sujetos de aplicar beneficios fiscales contenidos en la Resolución de Facilidades Administrativas para el año 2015, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal deben tributar como coordinados en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que en caso de no cumplir con éstos requerimientos, se encontrarían ante la imposibilidad práctica de acceder a ellos. Algunos de los principales beneficios que resultan inaplicables son los relativos a deducir gastos sin documentación que reúna requisitos fiscales, así como la deducción

de una parte de los consumos de combustibles pagados en efectivo. Lo anterior ocasiona que al no poder deducir las erogaciones en comento, se calcula una mayor base para determinar el impuesto de la que reflejaría su real capacidad contributiva, afectándose negativamente a la liquidez de las empresas por la obligación de pago de un tributo mayor.

Por otra parte, se identifica que las disposiciones tributarias aplicables a los contribuyentes del sector autotransporte se encuentran contenidas en Leyes, Resolución Miscelánea Fiscal y Resolución de Facilidades Administrativas. Por lo anterior, los contribuyentes tienen como primer obstáculo la dispersión de normas tributarias, lo cual dificulta centrar su atención de todas aquellas que les resultan aplicables y, específicamente para efectos del presente trabajo, las que otorgan beneficios fiscales. Cabe señalar que disposiciones como Resolución Miscelánea y Resolución de Facilidades Administrativas son emitidas por la autoridad fiscal y sólo tienen vigencia anual, lo que genera un estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, ya que están a merced de que puedan ser modificadas o incluso sean eliminadas reglas esenciales que contienen beneficios o simplificaciones administrativas de un año a otro.

CAPÍTULO I: GENERALIDADES Y ANTECEDENTES.

I.1 CONCEPTO DE SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA.

La Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal en su Artículo 2, Fracción VIII, define de manera breve pero clara el concepto de *Servicio de Autotransporte de Carga*, sobre el cual señala que es "El porte de mercancías que se presta a terceros en caminos de jurisdicción federal".

La característica principal que se puede resaltar del concepto anterior es que resulta necesario que transporten bienes o mercancías propiedad de un tercero, quien es la persona que solicita el servicio. En la práctica es muy común que además del costo de transportación se pacten otro tipo de cargos complementarios como lo son: maniobras, primas de seguro para garantizar la mercancía en caso de sufrir algún siniestro, entre otros, sin que por ello se pierda la esencia principal del servicio.

I.2 CONCEPTO DE SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS.

En el Artículo 2, Fracción IX de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal se define al *Servicio de Autotransporte de Pasajeros* de la siguiente manera: "Es el que se presta en forma regular sujeto a horarios y frecuencias para la salida y llegada de vehículos".

La principal diferencia entre la prestación de servicios de autotransporte de carga y la de pasajeros radica en que en el primero se transportan bienes o mercancías, y en el segundo se transporta a personas, además de que éste último debe prestarse de manera frecuente o constante, sujeto a horarios de llegada y salida, mientras que en el primero se pacta cuando el cliente solicita el servicio al transportista.

I.3 DEFINICIÓN DE PERSONA MORAL PARA EFECTOS FISCALES.

En el presente trabajo está enfocado en los optimizar la carga tributaria, en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR), de las personas morales que se dedican al autotransporte terrestre de carga federal, por lo que es importante detenernos un momento para comprender el significado y alcance del concepto *Persona Moral* para efectos fiscales.

Dicha definición la podemos encontrar en el Artículo 7, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en el cual se establece que:

“Cuando en esta ley se haga mención a persona 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”.

Como se puede apreciar en la definición anterior, la disposición sólo se limita a enlistar una serie de entidades que son consideradas como “*Personas Morales*”,

por lo que resulta necesario consultar otras fuentes para tener una mayor comprensión sobre dicho concepto.

Para los efectos del presente trabajo, basta con identificar cuáles son las entidades reconocidas como sociedades mercantiles. Al respecto, La Ley General de Sociedades Mercantiles en su Artículo 1 establece:

“Esta ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I. Sociedad en nombre colectivo;
- II. Sociedad en comandita simple;
- III. Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV. Sociedad anónima;
- V. Sociedad en comandita por acciones, y
- VI. Sociedad cooperativa”.

I.4 CONCEPTO DE COORDINADO.

El concepto de coordinado se encuentra definido en el Artículo 72 de la LISR vigente a partir del año 2014, mismo que se complementa la definición contenida en la Resolución de Facilidades Administrativas para el año 2015.

Al respecto, el Artículo 72 de la LISR define:

“Se consideran coordinados, a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades”.

Por su parte en la regla 2.5. de la Resolución de Facilidades Administrativas (RFA) para el ejercicio 2015 establece que:

“Para los efectos de los artículos 72 y 73 de la Ley del ISR, los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, considerarán como coordinado a toda persona moral dedicada al servicio de autotransporte terrestre de carga federal, que agrupa y se integra con otras personas físicas y morales similares y complementarias, constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común de autotransporte terrestre de carga federal. Estos elementos integran una unidad económica con intereses comunes y participan en forma conjunta y en diversas proporciones no identificables, con los propósitos siguientes:

- I. Coordinar y convenir los servicios que se prestan en forma conjunta, incluyendo las empresas que presten servicios o posean inmuebles, dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal. Tratándose de centrales o paraderos de autotransporte que no sean integrantes de algún coordinado, podrán tributar en el Título II, Capítulo VII de la Ley del ISR (De los Coordinados), siempre que se encuentren integradas por empresas dedicadas al autotransporte de carga federal y presten sus servicios preponderantemente a empresas de autotransporte terrestre de carga federal y dichas centrales o paraderos no apliquen las facilidades contenidas en las reglas 2.1.(Retención de ISR a operadores, macheteros y maniobristas), 2.2. (Facilidades de comprobación), y 2.9. (Adquisición de combustibles) de esta Resolución.
- II. Cumplir con las obligaciones en materia fiscal por cuenta de cada uno de sus integrantes en forma global.
- III. Contar con un manual de políticas para la aplicación de los gastos comunes y su prorratio a cada uno de sus integrantes, el cual deberán tener a disposición de las autoridades fiscales cuando se lo soliciten”.

En los comentarios realizados por la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2014), respecto del concepto de Coordinados, se señala lo siguiente:

“Del concepto de coordinado se desprende claramente que los coordinados son personas morales que administran y operan activos que tienen sus integrantes, que la actividad de éstos integrantes es el autotransporte terrestre de carga o pasaje o actividades complementarias. En éste esquema de coordinados se establece una relación contractual en la que los integrantes le entregan en administración y operación a los coordinados ciertos activos. No se establece que sea necesario que el integrante sea accionista o socio de la persona moral coordinado, simplemente se requiere que aquel le entregue al coordinado activos relacionados con el autotransporte para que este los administre y opere, en consecuencia, no es lo mismo ser integrante de un coordinado que ser socio o accionista del mismo.

En esta figura del coordinado es preciso que se entreguen en administración y operación ciertos activos, sin ésta administración y operación no se puede hablar de la figura de coordinado. Desde el punto de vista de cumplimiento de obligaciones fiscales, los integrantes de un coordinado pueden cumplir con esas obligaciones en forma individual cada uno de ellos o bien a través de dicho coordinado, esto dependerá, de la decisión que tome el integrante del coordinado” (p.245).

I.5 IMPORTANCIA DEL SECTOR AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA.

La importancia del autotransporte terrestre de carga se sustenta fundamentalmente en su alto grado de encadenamiento económico, proporcionando así, servicios a todos los sectores productivos de México; este tipo de transporte ha llegado a ser el modo dominante en los movimientos terrestres de mercancías con la caída del uso del ferrocarril, por cuya razón podemos decir que el Autotransporte Federal de Carga, constituye un elemento esencial además de insustituible para el constante crecimiento de la economía mexicana.

Al respecto Pérez, Campero, Fol (2012) manifestaron que:

“Sin lugar a dudas, un sector que tiene gran importancia en el desarrollo de nuestra economía es el del autotransporte terrestre, debido a que si prescindieramos de dicho sector, el desenvolvimiento de toda la actividad económica del país sería prácticamente imposible, pues no existe una sola industria, comercio o prestador de servicios, que no requiera del autotransporte, aunque sea en forma mínima, para poder llevar a cabo sus actividades” (p. 13).

De acuerdo con la publicación anual denominada “Estadística Básica del Autotransporte Federal” de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (2014), el sector autotransporte federal participa con el 5.9 del Producto Interno Bruto (PIB), contribuyendo a su vez con el 82% en el PIB del Sector Autotransporte, Correos y Almacenamiento. También es considerado como un importante generador de empleos, ya que registró 1.8 millones de empleos directos durante el año 2014.

Otro dato interesante es que a través del Autotransporte Federal se mueve el 82% de carga terrestre y el 56% de carga nacional. Las toneladas transportadas por autotransporte, es un indicador clave no solo para activar y eficientar la economía del país, sino que, además es un indicador que tiene una relación directamente proporcional al PIB.

Como se puede apreciar en la Tabla 1, según el informe de “*Estadística Básica del Autotransporte Federal*” de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (2014), en ese año el sector autotransporte trasladó un total estimado de 511,340 toneladas y se recorrió un total de 239´710,000 Toneladas-Kilómetro, situación que deja de manifiesto que es un sector importante para la actividad económica y comercial del país.

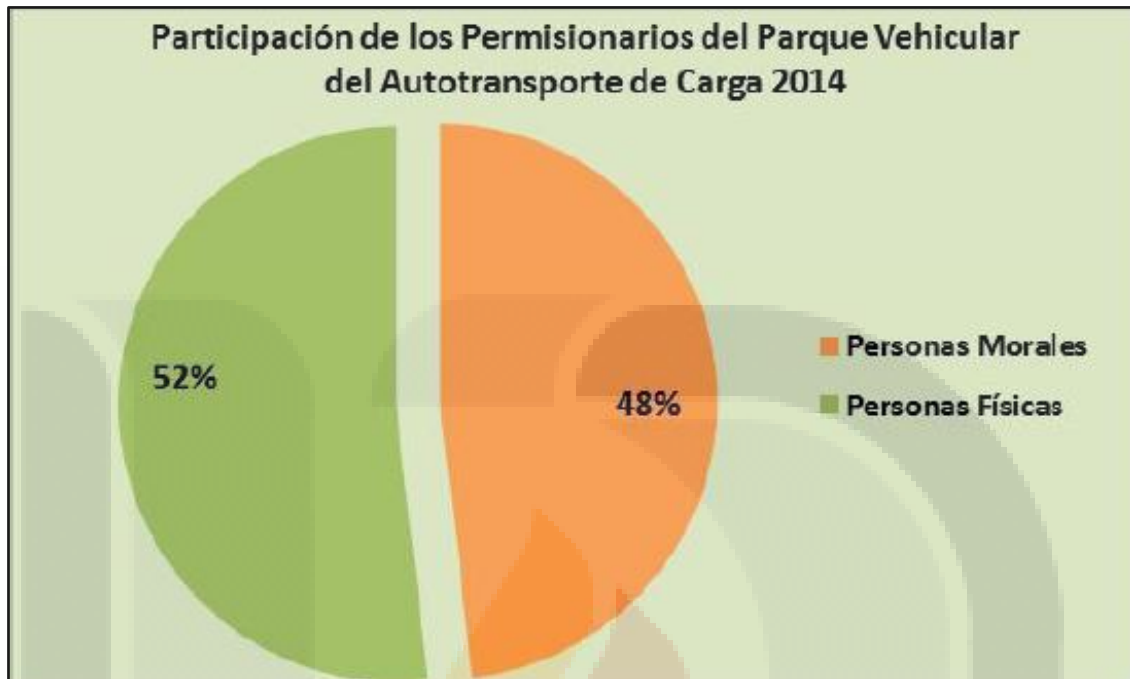
Tabla 1 "Producción de Toneladas Transportadas y Toneladas-km".

Clase de Vehículo	Demanda Atendida Toneladas* (Miles)	Tráfico Toneladas-km* (Miles)
C-2	35,299	6,773,980
C-3	68,485	15,321,781
En combinación con T-2	3,881	1,473,293
En combinación con T-3	403,675	216,140,946
Total	511,340	239,710,000

Fuente: Estadística Básica del Autotransporte Federal 2014, Dirección General de Autotransporte Federal de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Es importante resaltar que según datos oficiales, el 48% de los permisionarios del parque vehicular, durante el año 2014, fueron personas morales, situación que enviste de relevancia al tema de las personas morales transportistas. Lo anterior se muestra en la siguiente gráfica:

Gráfica 1 "Participación de los Permisarios del Parque Vehicular del Autotransporte de Carga 2014".



Fuente: Estadística Básica del Autotransporte Federal 2014, Dirección General de Autotransporte Federal (Secretaría de Comunicaciones y Transportes).

I.6 ANTECEDENTES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES TRANSPORTISTAS, SEGÚN LA LEY DEL ISR VIGENTE DEL AÑO 2002 AL 2013.

1.6.1 Del Régimen Simplificado.

Hasta el año 2013 las personas morales dedicadas "Exclusivamente" al autotransporte terrestre de carga estaban constreñidas a cumplir con sus obligaciones fiscales, en materia del Impuesto Sobre la Renta, conforme a lo establecido en el Régimen Simplificado, el cual era considerado como un Régimen preferencial ya que además de tributar bajo un sistema de "Flujo de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Efectivo” tenían la posibilidad de aplicar diversos beneficios fiscales contenidos en la RFA.

Para que se considerara que se dedicaban de manera *“Exclusiva”* a prestar servicios de autotransporte terrestre de carga, los ingresos obtenidos por concepto de autotransporte debían representar cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por enajenaciones de activos que fueran de su propiedad y que hubiesen estado afectos a dicha actividad.

No obstante lo anterior no podían tributar en los términos del Régimen Simplificado las siguientes personas morales:

1. Las que consolidaban sus resultados fiscales.
2. Las que prestaban servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trataba de coordinados.
3. Aquellas que prestaban preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que fuera considerada como parte relacionada.

Para efectos del punto 3, no se consideraba que dos o más personas eran partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga se prestaban entre personas interrelacionadas en la administración, control y participación de capital, siempre y cuando el beneficiario del servicio de autotransporte de carga fuera un terceros que no tuviera interrelación en la administración, control o participación de capital, y que dicho servicio no se hubiese prestado conjuntamente con la enajenación de bienes. Asimismo,

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

tampoco eran consideradas partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realizaba entre coordinados o integrantes del mismo.

Las personas morales que no realizaban actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, es decir, que no formaban parte de un coordinado o que no constituían uno, estaban obligadas a determinar la base del ISR con base a flujo de efectivo, es decir, acumular los ingresos hasta que fueran efectivamente cobrados, y las deducciones autorizadas hasta que fueran efectivamente pagadas.

Se considera conveniente describir, a grandes rasgos, que operaciones eran consideradas como "Ingresos Acumulables" y "Deducciones autorizadas", a la luz de la LISR vigente hasta el año 2013.

I.6.2 Ingresos Acumulables.

En realidad resulta muy amplio el alcance que tiene el concepto de Ingresos acumulables para efectos fiscales, ya que son considerados como tales la mayoría de las percepciones que obtiene un contribuyente y que modifican positivamente su patrimonio, como consecuencia de la realización sus operaciones. Algunos ejemplos de ingresos acumulables que obtienen, o que pueden llegar a obtener las empresas transportistas son: ingresos por fletes, ingresos por maniobras de mercancías transportadas, cobro de seguros contratados para proteger la mercancía trasladada, intereses a favor, enajenación de activos fijos, entre otros.

En la propia LISR en comento están explícitamente tipificados como ingresos exentos las aportaciones de capital, el pago que hagan los accionistas para absorber las pérdidas que haya sufrido la sociedad, las primas por colocación de acciones emitidas por la propia sociedad así como los obtenidos con motivo de la reevaluación de sus activos y capital.

Los ingresos se consideraban acumulables en el momento en el momento en el que efectivamente se cobran, es decir, cuando se recibían en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondieran a anticipos. Cuando la contraprestación se liquidaba mediante cheque, se consideraba percibido el ingreso en la fecha que efectivamente se cobraba o cuando los contribuyentes transmitían los cheques a un tercero, excepto en los casos de transmisión en procuración. También se consideraban efectivamente percibidos cuando quedaba satisfecho el interés del acreedor mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

I.6.3 Deducciones Autorizadas.

Se consideran "Deducciones Autorizadas" todas aquellas erogaciones en que incurra el contribuyente durante la realización de sus actividades. En el Artículo 29 de la LISR abrogada se enlistaban las erogaciones consideradas como deducibles para la determinación del impuesto, como lo son: gastos por mantenimiento de las unidades, pagos de sueldos y salarios, luz, teléfono, agua del local que se utilice para realizar su actividad, papelería y artículos de oficina, intereses pagados, cuotas pagadas al IMSS e INFONAVIT, consumo de combustibles y lubricantes así como la deducción diferida de las inversiones (equipo de transporte, Mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo, entre otras).

Los contribuyentes que tributaban en el Régimen Simplificado estaban obligados a cumplir ciertos requisitos indispensables para que procediera la deducción de sus gastos, en los términos del Artículo 125 de la Ley abrogada. A continuación se enlistan los principales: Que fueran efectivamente pagados, que fueran estrictamente para la obtención de sus ingresos, que estuvieran amparados con comprobantes que reúnan requisitos fiscales, que los gastos mayores a \$2,000.00 pesos fueran pagados con medios bancarios (Cheque, transferencia, tarjeta de débito, crédito), que los consumos de combustibles fueran pagados a través de medios bancarios (sin importar su monto), estar debidamente registrados en contabilidad, que fueran restados una sola vez, entre otros.

En el Artículo 32 de la LISR abrogada se enlistaban aquellos gastos que a pesar de ser efectuados por los contribuyentes, no podían ser considerados como deducibles, para efectos de determinar la base del impuesto. Algunos ejemplos son: pagos del ISR que cause el contribuyente o que retenga a terceros, gastos por concepto de viáticos o gastos de viaje que excedan de los límites y que no cumplieran con los requisitos previstos en Ley, consumos en bares, sanciones e indemnizaciones por daños y perjuicios o penas convencionales, entre otros.

1.6.4 Pagos Provisionales.

Los Contribuyentes del Régimen Simplificado estaban constreñidos enterar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio (Declaración Anual), a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que correspondía el pago.

El pago provisional se determinaba aplicando la tasa del 30% sobre la base gravable del impuesto, misma que se calculaba disminuyendo a los ingresos acumulables del periodo, las deducciones autorizadas, la PTU pagada y, en su caso, las pérdidas fiscales sufridas en años anteriores.

I.6.5 Cálculo Anual.

Al final de cada ejercicio fiscal, las empresas transportistas estaban obligadas a determinar y a pagar el impuesto anual, dentro de los tres primeros meses del ejercicio siguiente.

El impuesto a cargo en el ejercicio se determinaba calculando la "*Utilidad Fiscal*", misma que se obtenía disminuyendo a la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas. A la utilidad así determinada se le podía disminuir la PTU pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas pendientes de aplicar; el resultado obtenido era denominado "*Utilidad Gravable*". A esta utilidad se le aplicaba la tasa del 30% y el resultado obtenido era el Impuesto Sobre la Renta a cargo en el ejercicio, al que se le disminuían los pagos provisionales efectivamente enterados, durante el ejercicio fiscal en cuestión.

En el caso de que los ingresos acumulables fueran inferiores a las deducciones autorizadas y la PTU pagada en el ejercicio se obtenía una "*Pérdida Fiscal*", la que podía ser aplicada contra utilidades que generara el contribuyente durante un plazo de diez años siguientes al ejercicio en que era determinada, otorgando la posibilidad de actualizarla por el efecto de la inflación.

Para el caso en particular, las personas morales que tributaban en los términos del Régimen Simplificado no estaban obligadas a determinar el "*Ajuste Anual por Inflación*", debido a que determinaban la base del impuesto con base al flujo de efectivo.

1.7 FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA EL EJERCICIO FISCAL 2013.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria emite anualmente la RFA con el objeto de simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes dedicados a los siguientes sectores: primario, autotransporte terrestre de carga y autotransporte terrestre de pasajeros.

Las principales facilidades expedidas (hasta el ejercicio 2013) para las personas morales transportistas eran: retención preferencial de ISR a operadores, macheteros y maniobristas por pagos de sueldos y salarios, facilidad para comprobar gastos por los cuales no se contaba con comprobantes que reunieran requisitos fiscales y la facilidad para la deducir combustibles pagados en efectivo.

A continuación se explican de manera breve las facilidades administrativas mencionadas.

I.7.1 Retención del ISR a Operadores, Macheteros y Maniobristas.

Las contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga federal podían efectuar una retención del 7.5 por ciento por concepto de ISR de salarios, en lugar de aplicar lo establecido en Ley. La presente facilidad sólo era aplicable a los pagos realizados a operadores, macheteros y maniobristas, de acuerdo al convenio celebrado con el IMSS (convenio IMSS-CANACAR), para lo efectos del cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores.

Los contribuyentes que optaban por aplicar el presente beneficio debían elaborar una "*Relación Individualizada*" del personal susceptible de aplicar la presente facilidad, en la que se indicaba las cantidades que les fueron pagadas en cada uno de los meses del ejercicio. Adicionalmente estaban relevados de presentar la declaración informativa de los pagos realizados a sus trabajadores, siempre que presentaran la mencionada relación, a más tardar el 15 de febrero del siguiente año al que correspondía.

I.7.2 Facilidades de Comprobación.

Para los efectos del ISR, los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, tenían la posibilidad de deducir con comprobantes que no reunían requisitos fiscales, los gastos por concepto de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y reparaciones menores.

La deducción de los conceptos mencionados, se podía hacer hasta por las cantidades permitidas, dependiendo del número de toneladas, días y kilómetros recorridos, respectivamente, como se señala a continuación:

Tabla 2 “Montos máximos deducibles según Resolución de Facilidades Administrativas 2013”.

Maniobras	Máximo Deducible
Por tonelada en carga o por metro cúbico.	\$45.53
Por tonelada en paquetería.	\$75.92
Por tonelada en objetos voluminosos o de gran peso.	\$182.24
Viáticos	Máximo Deducible
Viáticos de la tripulación por día.	\$113.90
Refacciones y Reparaciones	Máximo Deducible
Refacciones y reparaciones menores por kilómetro recorrido.	\$0.61

Fuente: Regla 2.2., Resolución de Facilidades Administrativas para el ejercicio fiscal 2013.

Los conceptos anteriores se debían efectuar por cada viaje que hacían los camiones utilizados para proporcionar el servicio de autotransporte y efectuar el registro de los ingresos, deducciones e impuestos correspondientes, en la contabilidad del contribuyente.

Además, dichos gastos se debían comprobar con documentación que reuniera los siguientes requisitos:

- Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios.
- Lugar y fecha de expedición.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.
 - Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y que estuviera vinculado con la actividad de autotransporte terrestre de carga federal.
 - Que haya sido registrado en la contabilidad del contribuyente, por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio fiscal.

Adicionalmente, para los efectos de la LISR este sector de contribuyentes podía deducir hasta el equivalente a un 8 por ciento de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales, siempre que:

- El gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio que se efectuaba la deducción.
- La erogación haya estado registrada en la contabilidad.
- Se hubiera efectuado el pago de ISR anual sobre el monto que fuera deducido por este concepto a la tasa del 16 por ciento. El impuesto anual pagado ese consideraba como definitivo y no era acreditable ni deducible.
- Los contribuyentes que hubiesen optado por aplicar esta deducción tenían la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, mismos que se determinaban aplicando la tasa del 16 por ciento al monto acumulado desde el inicio del ejercicio y hasta el último día por el que correspondía el pago, pudiendo acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio realizados con anterioridad.

El monto total de las deducciones por concepto de facilidades administrativas se debía disminuir, al resultado de restar a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la LISR, sin que en ningún caso excediera de los ingresos acumulables.

La presente facilidad administrativa tenía por objeto permitir a los contribuyentes hacer deducibles algunas erogaciones por las que no era posible obtener comprobantes que reunieran requisitos fiscales. Mediante el aprovechamiento de éste tipo de deducciones sólo se podía reducir la base del impuesto hasta llegar a un resultado mayor o igual a cero, quedando expresamente prohibido generar pérdidas fiscales.

I.7.3 Adquisición de Combustibles.

Uno de los requisitos para poder hacer deducibles las adquisiciones de combustibles es que invariablemente sean pagados con cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de servicios o con monedero electrónico, sin importar el monto. Ahora bien, de acuerdo con la regla 2.12. de la RFA para el ejercicio 2013, se otorgaba a los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga federal la posibilidad de que pudieran hacer deducibles sus adquisiciones de combustibles pagadas en efectivo, hasta por una cantidad que no excediera del 20 por ciento del total de los pagos efectuados por la adquisición de combustibles.

I.8 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS PARA LA REFORMA FISCAL 2014.

A inicios de septiembre del año 2013, el Poder Ejecutivo Federal entregó a la cámara de diputados el paquete económico que incluía una iniciativa de Decreto para expedir una nueva LISR que entraría en vigor a partir del 01 de enero del 2014. En la primera parte de dicho documento fueron expuestos los argumentos y razonamientos por los que se considera necesario realizar modificaciones, entre otras leyes, a la del Impuesto Sobre la Renta mediante un apartado conocido coloquialmente como "Exposición de Motivos".

En lo relativo al Régimen Simplificado, en el mencionado Decreto se manifestó lo siguiente:

- "Actualmente, la Ley del ISR establece que las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; a actividades agrícolas, ganaderas silvícolas o pesqueras; así como empresas integradoras, tributan en el régimen simplificado.
- Que este régimen, a diferencia del régimen de las personas morales, goza de ciertos beneficios como tributar sobre una base de efectivo; deducir las adquisiciones de activos fijos como si se tratara de gastos, siempre que los ingresos anuales de los contribuyentes no excedan de 10 millones de pesos; y que los contribuyentes sujetos a dicho régimen pueden llevar su contabilidad de forma simplificada.
- Por otra parte, la Ley del ISR vigente también prevé que el SAT puede otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mediante las cuales se permite que estos contribuyentes realicen deducciones de erogaciones sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales. Estas facilidades afectan la cadena de comprobación fiscal, a través de la cual se logra que a toda deducción de parte de un adquirente corresponda la acumulación de ingresos por parte del proveedor del bien o servicio.

- Que la aplicación de estos beneficios genera inequidad, ya que contribuyentes que obtienen un monto de utilidad igual, al pertenecer a distintos sectores de actividad, enfrentan cargas fiscales diferentes. El principio de equidad horizontal establece que los contribuyentes en igualdad de circunstancias deberían recibir el mismo tratamiento. Además, estas medidas afectan la neutralidad del sistema tributario, toda vez que introducen distorsiones que hacen que la inversión no necesariamente se destine a aquellas actividades en donde resulta más productiva.
- Que derivado de lo anterior y con el fin de contar con un sistema tributario equitativo y eficiente, se propone eliminar el régimen simplificado así como los beneficios de exención, tasa reducida, y facilidades administrativas, cuya permanencia no se justifica.
- Que sin perjuicio de lo expuesto, la presente iniciativa reconoce que determinados grupos de contribuyentes aún presentan diversas dificultades organizativas. Es el caso de los coordinados o personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes, personas físicas o morales, realizan actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros o complementarias a dichas actividades y tienen activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.
- Que en tal sentido, el Ejecutivo Federal somete a consideración de la Cámara de Diputados que las personas físicas y morales que a la entrada en vigor de la nueva ley del ISR integraban un coordinado, continúen cumpliendo con sus obligaciones fiscales a través de la persona moral. Para ello, la persona moral (coordinado) deberá aplicar el régimen en base a flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales.
- Que en ése contexto, el ISR del ejercicio lo calculará y enterará la persona moral por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa del ISR de personas físicas o la tasa aplicable a personas morales. Al mismo tiempo, el esquema que se propone permitirá a los contribuyentes personas físicas que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral denominada coordinado, sin que ello represente que puedan continuar aplicando los beneficios contenidos en el Título II, Capítulo VII de la Ley que se propone abrogar, en virtud de que

únicamente se trata de facilitar el pago del impuesto sin que ello implique una reducción de la carga tributaria” (pp. XXVIII-XXX).

Como es normal, lo que se pretende al presentar una iniciativa de reforma fiscal es incrementar los ingresos tributarios del estado a fin de contar con los recursos suficientes para poder hacer frente a las necesidades básicas de sus ciudadanos, tales como: educación, salud, seguridad, infraestructura, entre otras. Lo anterior se logra mediante la creación de nuevos impuestos, incrementando la tasa impositiva, incrementando la base de contribuyentes y/o reduciendo las exenciones o tratamientos preferenciales contenidos en las disposiciones de carácter tributario.

El ejecutivo federal consideró que el sector autotransporte terrestres de carga contaba con un tratamiento preferente, ya que tributaba con base en flujo de efectivo para efectos de determinar la base del impuesto, además de contar con las facilidades administrativas (comentadas en apartados anteriores del presente trabajo), razón por la cual se presentó la propuesta de quitar todos estos “Privilegios” a los contribuyentes transportistas, en particular a las personas morales, propiciando con ello un incremento en la base del impuesto y por consecuencia, una mayor recaudación para el Estado.

La eliminación del Régimen Simplificado, así como la posible eliminación de facilidades administrativas generaron preocupación e incertidumbre a los transportistas de todo el país.

I.9 TRATAMIENTO FISCAL DE LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS PARA LOS EJERCICIOS 2014 Y 2015.

A partir de la reforma fiscal a la LISR, para el ejercicio 2014 se dispuso que sólo podían tributar en el Régimen de los Coordinados las personas morales que eran consideradas como tales en los términos de ley, y que, por otra parte las demás personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga federal que operaban y cumplían con sus obligaciones en lo individual debían de tributar (y de hecho así lo hicieron durante los ejercicios 2014 y 2015) dentro del Título II de la LISR, es decir, dentro del régimen fiscal "De las Personas Morales" bajo el sistema de lo "Devengado".

No obstante lo anterior el 18 de noviembre de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", mediante el cual se reforma el Capítulo VII "De los Coordinados" agregando un segundo párrafo Artículo 72 de la LISR, mismo que señala:

"Podrán aplicar lo dispuesto en este capítulo, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada¹".

¹ Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera (Artículos 90 y 179 de la LISR)

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

En el séptimo párrafo del Artículo 72 de la LISR se prevén supuestos en los cuales no se considera que la prestación de servicios de autotransporte se presta entre partes relacionadas:

“Para los efectos de este artículo, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros se presten a personas con las cuales los contribuyentes se encuentren interrelacionados en la administración, control y participación de capital, siempre que el servicio final de autotransporte de carga o de pasajeros sea proporcionado a terceros con los cuales no se encuentran interrelacionados en la administración, control o participación de capital, y dicho servicio no se preste conjuntamente con la enajenación de bienes. No se consideran partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realice entre coordinados o integrantes del mismo”.

Con el texto adicionado se dio la posibilidad para que las personas morales transportistas puedan acceder a cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del ISR dentro del Régimen de los Coordinados, aún sin serlo, condicionando a que dichos contribuyentes realicen de manera “*Exclusiva*” la actividad de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros a personas que no sean consideradas partes relacionadas y que adicionalmente tramiten una actualización de obligaciones para cambiar de régimen fiscal, es decir, para que migren del “*Régimen General de Personas Morales*” al “*Régimen de los Coordinados*”. Dicho cambio de régimen tuvo efectos retroactivos al primero de enero de 2014.

Para efectos de comprender mejor el significado de la expresión “*Dedicarse exclusivamente al autotransporte terrestre*” es necesario consultar el Artículo 98 del Reglamento de la LISR, el cual establece:

“Se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuando sus ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales,

sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad”.

Ahora bien, para efectos de optar por realizar el cambio de régimen fue imperativo acatar lo dispuesto en la Fracción XIV, Artículo segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2016, en la cual se estableció lo siguiente:

“Lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de los integrantes de los coordinados o las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, será aplicable desde el 1 de enero de 2014”.

Como se mencionó anteriormente, el propósito del dispositivo transitorio fue que el contribuyente que optó por cambiar al *“Régimen de los Coordinados”*, a partir del 1 de enero del 2014, no variara la forma de determinar el ISR a su cargo por los ejercicios 2014, 2015, y 2016 en adelante, es decir, lo que se buscó es que fuera consistente la forma de cumplir con sus obligaciones para efectos del ISR. Con esto queda claro que la autoridad se percató de que al pretender desaparecer, mediante la reforma fiscal para ejercicio 2014, los “privilegios” que gozaban los transportistas, en realidad estaba dando un trato diferenciado e injustificado en la forma de tributar entre las personas morales que no constituyen un coordinado o que no forma parte de uno de las que si son consideradas como tal.

Adicionalmente el cambio de régimen trajo consigo una serie de formalidades que cumplir, mismas que a continuación se transcriben literalmente de la disposición transitoria anteriormente mencionada:

“Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán presentar a más tardar el 31 de marzo de 2016 el aviso de actualización de actividades

económicas y obligaciones con efectos retroactivos así como, en su caso, las declaraciones complementarias de pago provisional y anual correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2014 y 2015 dentro del régimen general de las personas morales y que presenten las declaraciones complementarias a que se refiere el párrafo anterior, en caso de obtener algún saldo a favor, el mismo podrá ser compensado en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna”.

Como puede observarse, se estableció la obligación de presentar declaraciones de pagos provisionales así como de declaraciones anuales complementarias bajo el sistema de "*Flujo de Efectivo*", para los ejercicios fiscales 2014 y 2015 respectivamente, y se limitó a que sólo podrían ser susceptibles de recuperarse vía compensación los saldos a favor que, en su caso, se generen con motivo del cambio de régimen fiscal.

A fin de clarificar lo dispuesto en la Fracción XIV del Artículo segundo transitorio, se publicó mediante RMF para el ejercicio fiscal 2016 la regla 3.7.1., misma que indica la forma y el medio a través del cual se deberá efectuar la migración al "*Régimen de los Coordinados*" para los contribuyentes que optaron por hacerlo. Con la intención de profundizar con el tema, a continuación se transcribe textualmente lo dispuesto en la regla mencionada:

“Para efectos de lo dispuesto en el Artículo Segundo, fracción XIV, segundo párrafo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria”, publicado en el DOF el 18 de noviembre de 2015; los integrantes de los coordinados o las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, presentarán

el aviso de conformidad con la ficha de trámite 71/CFF "Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones", contenida en el Anexo 1-A.

Posteriormente, deberán presentar un caso de aclaración a través del Portal del SAT, donde indicarán el número de folio que correspondió al aviso mencionado y solicitarán se actualice la fecha de alta y baja de sus obligaciones para que puedan tributar en términos de los artículos 72 y 73 de la Ley del ISR, a partir del 1 de enero de 2014".

Es importante no perder de vista que las personas morales que cumplen con sus obligaciones fiscales por cuenta propia, es decir, las que no son consideradas como coordinados, tuvieron la opción de permanecer en el Régimen General de las Personas Morales, o bien, de migrar al Régimen de los Coordinados. Las consecuencias de dicho cambio no solo repercuten en la forma de determinar el ISR (sistema de lo devengado para las primeras, y sistema de flujo de efectivo para las segundas), sino que también está en juego la posibilidad de aplicar los beneficios contenidos en la Resolución de Facilidades Administrativas, ya que para poder acceder a ellas es requisito indispensable tributar en el Régimen de los Coordinados.

Cabe mencionar que el contribuyente sobre el cual se realiza el presente trabajo práctico si realizó el cambio de régimen fiscal y además cumplió en tiempo y forma con todas las formalidades anteriormente mencionadas, por lo que a continuación se analizarán a detalle las disposiciones fiscales que le resultan aplicables en los términos del Capítulo VIII, Título II de la LISR (De los Coordinados).

I.10 FUENTES FORMALES Y JERARQUÍA DE LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS DEL DERECHO FISCAL.

I.10.1 Fuentes Formales del Derecho Fiscal.

Se considera pertinente identificar cuáles son y cómo se encuentran estructuradas las distintas disposiciones jurídicas que conforman el Derecho Fiscal, ello para comprender mejor su jerarquía y aplicación práctica. Se Considera necesario proveer al lector, de una breve descripción para cada una de las normas jurídicas que tienen impacto en materia tributaria.

Respecto de las fuentes formales, Arrioja (2015) señala que "al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias" (p. 32).

Asimismo Arrioja (2015) afirma que:

"El problema de la "fuente" forma parte importante y significativa del curso de Teoría General del Derecho, pero dadas las características y peculiaridades del Derecho Tributario, resulta de gran interés el análisis de los mecanismos y procedimientos que de manera específica desembocan en la creación de las normas fiscales" (p. 32).

Del análisis realizado por el maestro Arrioja (2015) sobre los lineamientos del Derecho Positivo Mexicano, pueden citarse como fuentes formales del Derecho Fiscal las siguientes:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
1. La Constitución.
 2. El proceso legislativo y su producto: La Ley.
 3. Los Reglamentos Administrativos.
 4. Los Decretos-Ley.
 5. Los Decretos Delegados.
 6. La Jurisprudencia.
 7. Los Tratados Internacionales.
 8. La Doctrina.

Vale la pena precisar que lo anterior no es una clasificación jerárquica de las leyes aplicables en materia fiscal, misma que mostraremos al final del presente apartado, sino más bien es un listado de las distintas fuentes formales del derecho fiscal, ordenadas a criterio del maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno con la finalidad de facilitarle al lector la comprensión de este tema.

Se procede entonces a realizar una breve descripción de cada una de las fuentes anteriormente enlistadas.

I.10.1.1 La Constitución.

Arrijo (2015) considera que “la llamada Carta Magna aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina” (p. 33).

De lo anterior se entiende que toda norma jurídica o Ley es creada bajo los principios elementales contenidos a partir de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

I.10.1.2 Los Tratados Internacionales.

Sobre la presente fuente, Arrijoa (2015) comenta que: “podemos definir a los Tratados Internacionales como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes” (p. 88).

No es extraño que en un mundo globalizado y tan dinámico como el que estamos viviendo sea cada vez más común que se celebren Tratados Internacionales entre distintas naciones, con la intención de conciliar diferencias o problemáticas, facilitar el libre tránsito de personas y de bienes, así como de evitar la doble imposición por los ingresos obtenidos por residentes de un determinado Estado contratante.

Para que dichos Tratados sean considerados de observancia obligatoria para los residentes de un determinado país, es necesario de dotarles de un nivel jerárquico comparable con el rango Constitucional. Como lo señala el maestro Arrijoa (2015):

“Para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta” (p. 89).

Lo anterior se puede confirmar con lo dispuesto en el Artículo 133 de la Constitución Política al establecer:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

Arrijoa (2015) distingue tres requisitos esenciales para que un Tratado Internacional goce la calidad de Ley Suprema, mismos que son:

“(1) que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier otra norma constitucional; (2) que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano, y (3) que sean aprobados o ratificados por el Senado, que, como se recordará, es el cuerpo representativo de las entidades federativas ante el Gobierno Federal y que, como tal, debe intervenir en todos los procesos de configuración de normas jurídicas de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional” (p. 90).

Se concluye entonces, que los Tratados Internacionales son, sin duda, una importante Fuente del Derecho Fiscal Mexicano, puesto que, como se analizó, alcanzan el rango de ley constitucional que debe ser aplicada de manera preferente sobre las demás leyes federales o, incluso, estatales.

1.10.1.3 El proceso Legislativo y su Producto: La Ley.

Respecto de la presente fuente, Arrijoa (2015) afirma que:

“La ley constituye la fuente formal más importante de Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten

dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso” (p. 34).

I.10.1.4 Los Decreto-Ley.

Para comprender mejor este concepto es necesario atender a lo establecido en la Carta Magna, particularmente, en su Artículo 49 que establece:

“El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29...”.

Al respecto, Arrijoja (2015) comenta que:

“Con base en este mandato supremo, se preserva la independencia y soberanía al Congreso Federal como depositario del Poder Legislativo del Estado, al impedirse que el Presidente legisle. Sin embargo, se menciona un caso de excepción a esta norma fundamental, al hacerse referencia a un diverso precepto de la Constitución: el artículo 29, disposición que regula el llamado caso de “suspensión de garantías individuales”, y que a la letra dice lo siguiente:

En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para

que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde” (p. 64).

Sobre el Artículo 29 citado, Arrijoa (2015) comenta que “el estado de emergencia o de suspensión de garantías, ocasiona la transferencia temporal al Presidente de la República de las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una potestad exclusiva al Congreso Federal” (p. 66).

Por último, Arrijoa (2015) afirma que:

“Los Decretos-Ley no son ni pueden ser una fuente formal permanente del Derecho Fiscal, pero eso no significa que deba desdeñárseles como tal, toda vez que si en un futuro, por cualquier circunstancia el gobierno mexicano se ve forzado a decretar de nueva cuenta una suspensión de garantías individuales, ante la avalancha de ingentes problemas económicos que día con día en número creciente apremian y presionan la actividad gubernamental, con toda seguridad un buen número de los Decretos-Ley que con tal motivo llagaren a emitirse se convertirían, a no dudarlo, en la fuente formal más importante de nuestra disciplina” (p. 66).

I.10.1.5 Los Decretos-Delegados.

De igual forma, este tipo de decretos tienen su origen en la Constitución Política. Para comprender mejor su fundamento haremos referencia nuevamente a lo dispuesto por el Artículo 49, cuyo texto completo señala:

“El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el

artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

Para Arrijoja (2015) esto significa que:

“las facultades extraordinarias para legislar que deben conferirse al Ejecutivo durante los periodos de suspensión de garantías, existe otro caso, mucho más discutible y difícil de aceptar, en el que el Congreso debe abjurar sus facultades legislativas sobre determinadas materias, para transferírselas al Presidente” (p. 67).

Continuando con lo contemplado por la “Ley Suprema”, el Artículo 131 señala:

“El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

Al respecto Arrijoja (2015) comenta que los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como:

“las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie un previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional” (p. 67).

Por otra parte Arrijoja (2015) hace una reflexión mediante la cual distingue a los Decretos-Delegados de los Decretos-Ley, en virtud de que los primeros “pueden emitirse en cualquier tiempo, es decir, en que su expedición no presupone la previa declaración de un estado de emergencia” (p. 68).

I.10.1.6 La Facultad Reglamentaria.

Los reglamentos administrativos tienen su fundamento en la Constitución Política, particularmente en la Fracción I de su Artículo 89, mismo que dispone:

“Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...”.

De lo anterior, Arrijoja (2015) opina que “este precepto atribuye al titular del Ejecutivo dos importantes potestades: la de promulgar las leyes del Congreso y la de ejecutarlas proveyendo a su exacta observancia dentro de la esfera administrativa” (p. 53).

Las leyes contienen disposiciones que dan la pauta para que se emitan regulaciones de carácter general, es decir, es inconcebible que la Ley regule la totalidad de las situaciones particulares en que puede incurrir un contribuyente, por ello es que se faculta al titular del Ejecutivo Federal para que expida los reglamentos que faciliten el cumplimiento de los mandatos contenidos en Ley, dentro de la esfera administrativa.

Como lo mencionamos en el párrafo anterior, la finalidad de los reglamentos es facilitar la observancia de la Ley, por tal motivo no es legal que mediante ellos se establezcan cargas mayores a los contribuyentes, que las ya expresamente contenidas.

Por último, Arrijoa (2015), a manera de conclusión expresa:

“Con apoyo a los anteriores conceptos, podemos definir al reglamento administrativo como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia” (p. 54).

I.10.1.7 La Jurisprudencia.

Para Arrrijoa (2015):

“La jurisprudencia puede también definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores” (p. 70).

Para efectos de comprender mejor la definición anterior, Arrijoa (2015) explica detalladamente los elementos de la Jurisprudencia de la siguiente manera:

1. “Todo tribunal, para la solución de los casos que le competen, debe efectuar una previa interpretación de la ley que va a aplicar, desentrañando su contenido y precisando las consecuencias jurídicas que se derivan de las hipótesis normativas que contiene.

2. Como los casos que se someten a los órganos jurisdiccionales suelen repetirse, es factible que las interpretaciones también se repitan, inclusive en forma habitual, constante y sistemática.
3. Si reunidos esos requisitos, por ley se dispone que los criterios interpretativos así establecidos se apliquen de manera uniforme para la solución de los casos similares que en el futuro lleguen a presentarse, se crea jurisprudencia, en el sentido que a nosotros nos interesa.
4. Una vez creada la jurisprudencia, también por disposición de la ley, obliga como criterio interpretativo de la ley para casos comunes, tanto al órgano jurisdiccional que la sentó como a los tribunales que le sean jerárquicamente inferiores y a los que les corresponda la substanciación de las instancias previas” (p. 70).

Actualmente existen los siguientes tipos de jurisprudencia:

Jurisprudencia por reiteración de criterios. Sobre este tipo de jurisprudencia Arrijoja (2015) señala que:

“Puede decirse que esta es la jurisprudencia en el sentido clásico que dejamos apuntado con anterioridad, puesto que se configura cuando se sustenta un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos ocho votos, tratándose del Pleno o de, por lo menos, cuatro votos tratándose de las Salas” (p. 72).

Jurisprudencia por contradicción de tesis. Sobre este tipo de jurisprudencia Arrijoja (2015) señala que:

“Se establece al dilucidar los criterios discrepantes sostenidos entre las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los Plenos de Circuito, o entre los Tribunales Colegiados de Circuito. Esta clase de jurisprudencia en un país como México que cuenta con numerosos circuitos para la administración de la justicia federal, algunos de ellos especializados en las materias penal, civil, administrativa-fiscal y laboral, reviste una importancia significativa desde el

momento mismo en el que evita la existencia de criterios contradictorios sobre un mismo asunto, otorgando a los justiciables (es decir, a los que piden o impetran el amparo de la justicia federal), la certeza jurídica que es indispensable para conocer a fondo el alcance real de los respectivos derechos y obligaciones” (p. 73).

Interrupción de la jurisprudencia. Sobre este tipo de jurisprudencia Arrijoja (2015) señala que:

“No puede dejar de señalarse que la jurisprudencia se interrumpe y deja de tener carácter obligatorio cuando se pronuncia una sola sentencia en contrario. En estos casos, en la ejecutoria respectiva deberán expresarse las razones en que se apoye la interrupción, las que se referirán a las consideraciones que se tuvieron para establecer la jurisprudencia relativa. Desde luego, interrumpida la jurisprudencia, para integrar la nueva se observarán las mismas reglas establecidas para su formación” (p. 74).

Jurisprudencia por sustitución. Sobre este tipo de jurisprudencia Arrijoja (2015) señala que:

“Esta institución que constituye una de las novedades que trajo aparejada la Ley de Amparo que entró en vigor el 3 de abril de 2013, también se encuentra vinculada a la necesidad de ajustar no únicamente la interrupción sino también la variación de la jurisprudencia, tanto a los cambios sociales, económicos y políticos como a las nuevas normas jurídicas motivadas por esa misma dinámica. De ahí que se le pueda calificar como una aportación bienvenida al casi siempre espinoso campo de la administración de justicia” (p. 75).

I.10.1.8 Las Circulares Administrativas.

Para Arrijoa (2015) las Circulares Administrativas:

“su carencia de efectos como fuentes normativas, sin embargo es un hecho que en el Derecho Fiscal Mexicano han tenido un desarrollo positivamente brumador, proveniente sin duda del continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarlos” (p. 60).

La existencia de las circulares administrativas se encuentran sustentado en el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone que:

“Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

De lo anterior es importante resaltar la expresión “sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares”, la cual quiere decir que en ninguna circular se pueden establecer cargas mayores a las expresamente previstas en Ley. Un claro ejemplo de este tipo de circulares son los conocidos “Criterios Normativos”, que, a saber, su objetivo principal es dar a conocer la forma en que serán aplicables las disposiciones fiscales por parte de sus funcionarios, y que, en algunas situaciones establecen criterios que rebasan los límites de lo establecido en las disposiciones fiscales.

Otro ejemplo de estas circulares son las “Disposiciones Administrativas de Carácter General” o también conocidas como “Resolución Miscelánea Fiscal”

cuyo fundamento radica en los Artículos 7º y 39 Fracción II del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se habla de "Disposiciones administrativas de carácter general" que pueden estar relacionadas con "La administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales". En opinión de Arrijoja (2015):

"Debe entenderse que cuando las circulares no vayan dirigidas a "las diversas dependencias" sino se contengan en "disposiciones administrativas de carácter general" entonces sí son de observancia obligatoria para los contribuyentes a pesar de que no se trate ni de actos legislativos ni de reglamentos" (p. 62).

Arrijoja (2015) hace una crítica muy acertada al manifestar que:

"al constituir las referidas circulares normas de carácter general y de aplicación uniforme, que crean derechos y obligaciones para los causantes, también de manera general y uniforme se les ha tachado, con justa razón, de inconstitucionales, debido a que implican el ejercicio por parte de funcionarios diversos de la Administración Pública de facultades legislativas y reglamentarias que nuestra Carta Magna reserva únicamente al Congreso Federal y al Presidente de la República" (p. 61).

Arrijoja (2015) concluye en que:

"a pesar de su exagerada proliferación, las circulares no forman parte de los procesos de manifestación de las normas jurídico-fiscales, ni que contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes, y que si nos hemos ocupado en analizarlas se debe precisamente a que, ante la importancia que han cobrado en la práctica, es necesario subrayar insistentemente su inconstitucionalidad e ineficacia jurídica, si es que se desea mantener vigente el respeto que, en todos los casos, debe guardarse al principio de constitucionalidad" (p. 63).

I.10.1.9 La Doctrina.

Sobre el presente tema, Arrijoja (2015) comenta que:

“Al igual que en las restantes ramas del Derecho, la doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento” (p. 92).

Por último, Se considera atinado el comentario de Arrijoja (2015) al afirmar que:

“la doctrina en sí no es una fuente formal del Derecho Fiscal, por cuanto no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, ni las opiniones de los especialistas, por respetables y prestigiados que sean, poseen fuerza obligatoria alguna para las autoridades hacendarias, los causantes o los órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, pueden llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el del juzgador, cuyas resoluciones sientan jurisprudencia. En este sentido, puede considerarse que la doctrina coadyuva, en cierta medida, a los procesos de manifestación de las normas jurídico-tributarias” (p. 92).

I.10.2 Jerarquía de las Disposiciones Jurídicas del Derecho Fiscal.

Con base en lo comentado en los apartados anteriores, y respetando el nivel de importancia que tiene cada norma, se propone la siguiente clasificación jerárquica de las leyes fiscales:

Tabla 3

“Jerarquía de las Disposiciones Jurídicas del Derecho Fiscal”.



Fuente: Elaboración propia con base en comentarios del Maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal”

CAPÍTULO II: EXPOSICIÓN DE PRINCIPIOS JURÍDICOS DE INTERÉS: PRINCIPIO DE LEGALIDAD, PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

II.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Uno de los objetivos del presente trabajo es el de proporcionar una base teórico-práctica que sirva de guía en para correcto cumplimiento de obligaciones fiscales y en la implementación de los ordenamientos que permitan optimizar la carga tributaria de los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga, buscando su actuación dentro de un marco de legalidad. De acuerdo a lo anterior se considera pertinente desarrollar de manera breve el principio de legalidad, para efectos comprender su significado, así como su relevancia en materia tributaria.

Como punto de partida se inicia citando lo dispuesto en la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política, misma que establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I. (...)
- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De lo anterior se puede identificar claramente que sólo a través de la Ley es posible establecer el cobro de tributos a los gobernados, mediante la forma que en la misma lo disponga. Arrijoja (2015) señala que:

“La parte final de la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos “De la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria” (p. 301).

Por su parte Kaye y Kaye Trueba (2002), mencionan que:

“De la propia fracción IV del Artículo 31 constitucional, derivamos uno de los máximos principios en materia fiscal mexicana, y es el que se refiere al principio de legalidad; este principio consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si ésta no se encuentra establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión” (p. 10).

Respecto al principio jurídico en cuestión, Arrijoja (2015) afirma que:

“nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)” (p. 301).

Por su parte Delgadillo (2007) manifiesta que:

“El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, puede actuar a su libre albedrío” (p. 68).

Confirmando lo expuesto por lo anteriores autores, Griziotti (1959) señala que:

“El deber del impuesto, por el artículo 23 de la Constitución italiana (“Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es sobre la base de la ley”), encuentra su fuente jurídica en la ley, sea ella una ley formal o decreto legislativo, emanado del Poder Ejecutivo en virtud de una ley delegatoria, sea un decreto para convertirlo en ley emanado del gobierno en caso de urgencia y necesidad” (p. 154).

Se considera que los últimos dos ejemplos a que hace referencia el maestro Griziotti encuadran con el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado para el caso mexicano.

Como ha sido comentado en los párrafos anteriores, el Principio de Legalidad en materia tributaria consiste primordialmente en que sólo se puede exigir al gobernado que contribuya al sostenimiento del estado mediante el pago de tributos que estén debidamente contemplados en Ley. No obstante lo anterior, el fin de la legalidad va más allá, ya que la Ley tributaria deberá contemplar la forma en que el ciudadano ha de pagar el impuesto, y deberá, por otra parte, delimitar la actuación de las autoridades fiscales.

Al respecto Kaye y Kaye Trueba (2002) señalan que:

“No significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la

relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad” (p. 11).

Arrijoja (2015) afirma que:

“sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones” (p. 301).

Por su parte Hallivis (2000) coincide con los autores anteriormente citados al afirmar que:

“En México, el principio de legalidad, implica que todo acto de autoridad que afecte a un gobernado, debe tener su apoyo estricto en una norma legal (en sentido material), la que, a su vez, debe estar emitida de conformidad con la Constitución. De esta manera, se limita el poder de la autoridad para impedir que abuse de él, ya que sólo podrá actuar cuándo y cómo la ley lo autorice” (p. 109).

De esta manera, Hallivis (2000) menciona que con el alcance y fundamento del Principio de Legalidad tributaria mencionados, “Se puede afirmar que el principio de legalidad da vida plena a la seguridad jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional a la acción de la Administración Tributaria” (p. 118).

Complementando a lo anterior, Hallivis (2000) afirma que:

“Es evidente que este principio protege al gobernado de abusos de la autoridad administrativa, al determinar la obligación de que todo tributo (en sus elementos esenciales) debe ser establecido por una Ley, la cual, a su vez, debe ser expedida conforme a los procedimientos de formación de leyes establecidos por la propia constitución” (p. 118).

En la medida en que se garantice un estado de derecho mediante la aplicación del Principio de Legalidad, se genera a los ciudadanos un ambiente de Seguridad Jurídica. Cabe mencionar que ambos derechos se encuentran directamente relacionados, ya que sin el primero, no se puede garantizar el segundo.

A manera de resumen y de conclusión referiremos los enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad, según el maestro Arriola (2015):

- a) “La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren” (p. 302).

II.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

En el apartado anterior comentamos que el Principio de Seguridad Jurídica se encuentra íntimamente ligado al Principio de Legalidad, ya que sin este último no es posible dar a conocer al gobernado las obligaciones que deberá cumplir

ni los derechos a los que es acreedor, adicionalmente de que la legalidad funciona como una barrera mediante la cual se procura evitar una actuación abusiva por parte del fisco. Como lo hemos estudiado anteriormente, las fuentes formales del Derecho Tributario son tan diversas y tan extensas que en la mayoría de las ocasiones representa todo un reto para los gobernados desentrañar, en un mundo de disposiciones fiscales, la forma correcta para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias. Por lo anterior se considera importante desarrollar, de una forma breve, el concepto de Seguridad Jurídica, desde el punto de vista de algunos autores.

El maestro Hallivis (2000) desarrolla el presente tema partiendo por explicar el significado etimológico de la palabra "Seguridad", para posteriormente comprender el significado de "Seguridad Jurídica". Al respecto señala que:

"La palabra "seguridad" proviene del latín *securitas*, que significa certeza; "seguro" proviene de *securus*, "*tutus*"; "... libre de riesgo, indubitable, firme, defendido...;" lo cual uniéndolo, nos lleva a relacionar esta palabra con la necesidad humana de defenderse contra los elementos, contra los diversos peligros que le amenazan y aun contra sí misma" (p. 102).

Asimismo, Hallivis (2000) continúa explicando que seguridad significa:

"Calidad de seguro... Se aplica también a ciertos mecanismos que aseguran algún buen funcionamiento, previendo que éste falle, se frustre o se violente". Seguro significa "Libre y exento de todo peligro, daño o riesgo ... Cierto, indubitable, y en cierta manera, infalible ... Firme, constante y que no está en peligro de faltar o caerse ... certeza, confianza ... Lugar o sitio libre de todo peligro" (p. 102).

Hallivis (2000) concluye señalando que:

"así, tenemos distintos conceptos de seguridad, todos ellos relacionados con un peligro o con la necesidad de certeza. "... el concepto de seguridad varía según

el tipo de peligro, ... el hombre necesita, por una parte, tener la certeza de que los demás respetarán sus bienes y, por otra, saber cómo ha de comportarse respecto de los bienes de los demás. Esta seguridad referente a las relaciones con semejantes es la que puede denominarse ... jurídica ... desde el punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública" (p. 102).

Para efectos de tener una concepción del significado de Seguridad Jurídica Arrijoja (2015) señala que:

"El principio constitucional de seguridad jurídica medularmente significa que frente al orden jurídico el gobernado siempre debe "saber a qué atenerse", ya que de otra suerte lejos de quedar protegido por la ley queda al arbitrio de la autoridad que ante la falta de normas jurídicas ciertas y seguras puede llegar a afectar impunemente su esfera de derechos" (p. 303).

Para Delgadillo (2007):

"En este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta que límites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen" (p. 67).

Complementando a lo anterior, Margáin (2004) menciona:

"Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, exenciones, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la certidumbre" (p. 27).

Aportando a lo anterior, Hallivis (2000) afirma que:

“Cuando hablamos de seguridad jurídica, nos referimos a la certeza que nos proporcionan las normas jurídicas de cuáles son nuestros derechos y que los demás nos los respetarán, incluyendo en este concepto, la noción de estabilidad es decir, de que perdurará este respeto en el tiempo y que no cambiará salvo circunstancias extraordinarias. Esta “estabilidad”, es la que permite e incentiva el desarrollo, el progreso, de manera que, válidamente, podemos afirmar que en la búsqueda del bien común, la seguridad jurídica es un elemento fundamental” (p. 106).

Es muy importante subrayar que, para que el estado pueda garantizar la Seguridad Jurídica a los gobernados es necesario dotar de fijeza en las disposiciones fiscales que les afectan, ya que el hecho de estar modificándolas sólo genera un estado de incertidumbre y desconfianza en la forma de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Para el caso mexicano se observa que las disposiciones fiscales se modifican constantemente, no sólo por las reformas que el Congreso de la Unión efectúa a las leyes, sino también por las continuas modificaciones que el Servicio de Administración Tributaria realiza a las Disposiciones de Carácter General, también conocidas como “*Resolución Miscelánea*”, con esto se pone en tela de juicio el supuesto estado de Seguridad Jurídica que ofrecen las normas jurídicas en materia fiscal en el país.

Un claro ejemplo de la falta de seguridad jurídica en materia fiscal en México, fue lo ocurrido con las personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga, a quienes a partir de la reforma tributaria que entró en vigor en el año 2014 se les prohibió cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta dentro del Régimen de los Coordinados, mediante reglas poco claras y de manera injustificada. Posteriormente las autoridades

fiscales trataron de enmendar los errores cometidos mediante la publicación de “parches” contenidos en disposiciones de resolución miscelánea, hasta que el Congreso de la Unión se modificó nuevamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta para efectos de permitir a las personas morales transportistas tributar dentro del régimen de los coordinados, a costa de cumplir con una serie de requisitos y teniendo que soportar la pesada carga administrativa que representaba optar por el cambio de régimen, lo anterior en un lapso de tan sólo dos años.

Se considera acertada la opinión del maestro Arrijoja (2015) al señalar que:

“la seguridad jurídica en materia tributaria debe operar como un elemento rector de un régimen fiscal que se aprecie de ser respetuoso de los derechos humanos y sus garantías, puesto que no puede existir un sistema contributivo justo, proporcional y equitativo en el que los contribuyentes no posean los derechos de conocer con certeza cuáles son y hasta donde llegan sus obligaciones tributarias; no cuenten con la indispensable estabilidad en el orden tributario que les permita planear con seguridad el desarrollo de las actividades productivas generadoras de tributos; y la certeza de que, en todo caso, siempre tendrán a su disposición medios de defensa legal sencillos, rápidos y eficaces para la debida protección de los derechos que consideren vulnerados por los actos y resoluciones de las autoridades fiscales” (p. 306).

Arrijoja (2015) plantea las siguientes conclusiones respecto del principio de Seguridad Jurídica:

1. “No puede existir seguridad jurídica si los ordenamientos tributarios no obedecen a un principio de estabilidad, de tal manera que los cambios continuos en leyes, reglamentos y resoluciones hacendarias de carácter general, para ser constitucionalmente válidos deben respetar los principios rectores del régimen fiscal establecido en la Carta Magna, así como todos y cada uno de los derechos humanos que aparecen consignados en el primer capítulo de la propia Carta Magna relativo a los derechos humanos y sus garantías.

2. Debe existir siempre absoluta certeza sobre los remedios jurídicos y medios de defensa legal a disposición del contribuyente, de tal manera que en todo momento exista forma de impugnar actos de la autoridad hacendaria que el contribuyente estime lesivos de sus derechos” (p. 305).

II.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga efectúan diversas erogaciones con motivo de los gastos de viaje por la prestación de servicios de fletes, de los cuales, en varias ocasiones no es posible recabar comprobantes fiscales o cumplir con otros requisitos para que proceda la deducción correspondiente, como por ejemplo el de realizar el pago a través de medios bancarios. La determinación de la base imponible, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, consiste, a grandes rasgos, en disminuir a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, motivo por el que, de no reconocerle al contribuyente algunas erogaciones, se estaría determinando una base imponible mayor a la que realmente refleja su capacidad contributiva.

En virtud de lo anterior se considera conveniente analizar, en términos generales, el Principio de Capacidad Contributiva, así como identificar los elementos que la propia constitución emplea para su reconocimiento, como lo son: El principio de Proporcionalidad y el de Equidad.

Rezzoagli (2006), respecto del Principio de Capacidad Contributiva, señala que:

“es la aptitud económica del ciudadano para soportar impuestos en función de su patrimonio y de sus necesidades”. Asimismo, complementando el concepto anterior, sostiene que “Parecería que el principio de Capacidad Contributiva como fundamento y medida de la imposición garantiza la igualdad de trato. Esto es así porque en el ámbito fiscal tratar igual a los iguales y desigual a los

desiguales significa tratar de la misma forma (aplicar un determinado impuesto, una determinada alícuota) a quienes poseen la misma o similar capacidad contributiva. Desde este punto de vista el principio se convierte en la medida de la igualdad que garantiza un trato fiscal justo” (p. 101).

Adicionalmente Rezzoagli (2006) sostiene que:

“las bases imponibles constituyen un reflejo económico de los Hechos Imponibles, es decir, transforman a los mismos en unidad de medida para que pueda aplicarse el tipo y obtenerse la deuda tributaria. Así pues, podemos obtener resultados satisfactorios a través de la realización del principio de capacidad contributiva, determinando el porqué y el cuanto de la imposición” (p. 100).

Al respecto, Delgadillo (2007) señala que “La Capacidad Contributiva es la posibilidad económica de pagar un impuesto” (p. 67).

Arriolja (2015) sostiene que “todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento de Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica” (p. 243).

Por otra parte, el maestro Margáin (2004) señala que se entiende que un contribuyente “posee Capacidad Contributiva cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista” (p. 25).

Es muy interesante el concepto que ofrece el autor citado en el párrafo anterior, ya que no sólo habla de la “capacidad económica” como parámetro

para determinar si hay o no Capacidad Contributiva, sino que adicionalmente contempla que los ingresos o rendimientos deberían rebasar aquellas cantidades que son suficientes para que un persona o familia subsista, es decir, considera también el elemento conocido como “el mínimo vital”.

Arrioja (2015) coincide con lo anterior al sostener que:

“todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su Nación, radica en el hecho de que previamente ese ciudadano haya generado su propia riqueza” (p. 245).

El presente trabajo está centrado en personas morales, motivo por el cual se considera conveniente no ahondar en el tema del mínimo vital, ya que este sólo afecta de manera muy particular personas físicas, sin embargo resulta muy acertada la reflexión que hacen los autores citados.

De lo anterior se puede afirmar entonces, que el principio de Capacidad Contributiva radica esencialmente en que las contribuciones deberían gravar la capacidad económica, reflejada en su patrimonio o en su incremento patrimonial, con bases de igualdad y de justicia.

Para el caso mexicano, no existe referencia constitucional que exprese de forma clara el concepto de Capacidad Contributiva, en cambio, sólo se encuentran los principios Proporcionalidad y Equidad, mismos que están contemplados en la Fracción IV, Artículo 31 de la Ley Suprema. Ha sido seriamente cuestionado el hecho de que la Carta Magna emplee los anteriores elementos (proporcionalidad y equidad) para medir la capacidad contributiva

de los gobernados, ya que esto resulta limitativo e insuficiente. Al respecto el maestro Rezzoagli (2006) comenta que:

“Si la Capacidad Contributiva no es otra cosa que la aplicación en el ámbito tributario de la Igualdad formal o de tratamiento, los principios de Equidad o Proporcionalidad no son más que criterios de manifestación de la Capacidad Contributiva” (p. 103).

No obstante lo anterior a continuación se desarrolla de manera breve los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, a la luz del punto de vista de algunos autores.

II.3.1 Principio Constitucional de Proporcionalidad.

Respecto del principio constitucional de proporcionalidad, Arrijoja (2015) señala que:

“para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos” (p. 244).

Asimismo Arrijoja (2015) opina que:

“La última consecuencia del Principio de Proporcionalidad consiste en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función de su capacidad económica, sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento. Dicho en otras palabras, un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente, que en tal evento, lejos de resultar

proporcional, se convierte en un acto confiscatorio por medio del cual el Estado llega a apoderarse de gran parte del patrimonio de los causantes o de una porción significativa del fruto legítimo de su trabajo” (p. 245).

Por su parte, Hallivis (2000) sostiene que el Principio de Proporcionalidad consiste:

“en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos” (P. 120).

Al respecto Kaye y Kaye Trueba (2002) señalan que:

“La proporcionalidad radica en que sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales, pueden ser fiscalmente afectados y tan solo en una parte alícuota de los mismos, esto es, un contribuyente debe gozar o contar con capacidad económica para contribuir y sólo cuenta con ella cuando se obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución que pueda imponer el Congreso General” (p. 14).

Como puede observarse, los autores citados coinciden en que el Principio de Proporcionalidad encuentra su fundamento en la capacidad económica de los contribuyentes, al igual que el Principio de Capacidad Contributiva. En opinión personal, a pesar de que se pueda percibir cierta similitud entre los principios comentados, en realidad se está hablando de uno principal, como lo es el de capacidad contributiva, y el otro (proporcionalidad) es más bien un parámetro de medida que le es implícito al primero. Como se mencionó anteriormente, Rezzoagli (2006) establece que “los principios de Equidad o Proporcionalidad

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

no son más que el reflejo, en México, de la Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de la imposición” (p. 103).

II.3.2 Principio Constitucional de Equidad.

Respecto a este principio constitucional Kaye y Kaye Trueba (2002) establecen que:

“Conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por lo tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente” (p. 16).

Por su parte Hallivis (2000) menciona que:

“Cuando se habla de igualdad y de justicia, esos conceptos pretenden, e implican, un trato igual a los iguales y desigual a desiguales, implicando que al mismo nivel de ingresos o por la realización de mismo hecho generador el impacto en el sujeto pasivo sea exactamente el mismo” (p. 123).

Así pues, se entiende que el Principio de Equidad es sinónimo justicia, de que la ley tributaria debe tratar igual a quienes se encuentren en iguales o similares condiciones. Rezzoagli (2006) afirma que “La Equidad sólo puede funcionar o desarrollarse en el ámbito cualitativo del tributo, dentro del hecho imponible por lo que constituye un Fundamento de justa imposición, o lo que es lo mismo actúa como fundamento de la Capacidad Contributiva” (p. 104).

A manera de conclusión Hallivis (2000) señala que

“equidad no es otra cosa que igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, haciendo una realidad que a los iguales se les trate igual y a los desiguales en forma desigual” (p. 125).



CAPÍTULO III: DISPOSICIONES DE LA LEY DEL ISR APLICABLES A PERSONAS MORALES DEDICADAS AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA FEDERAL.

III.1 SUJETOS OBLIGADOS.

El fundamento constitucional que establece la obligación del pago de impuestos a los ciudadanos mexicanos se ubica en la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional, mismo que a continuación se transcribe textualmente:

“Son obligaciones de los mexicanos:

- I. (...)
- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Con lo dispuesto por la "*Norma Fundamental*" se da pie a la creación de todo un sistema fiscal de leyes cuyo objeto es imponer contribuciones a los mexicanos con la finalidad de proveer al gobierno de recursos necesarios para hacer frente a las necesidades que demanda su población. El principal impuesto que genera ingresos para el estado mexicano es el ISR, del cual, según la LIF, para el ejercicio fiscal 2015 se esperaba una recaudación de \$1´059,206.2 millones de pesos.

Ahora bien, una vez identificado el fundamento constitucional comentado, resulta conveniente identificar la disposición mediante la cual se establece quienes son sujetos del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual a continuación se transcribe literalmente el Artículo 1 de la LISR:

“Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

Al respecto, la Comisión Fiscal del IMCP (2014) dentro de su obra conocida como *“Ley del ISR Texto y Comentarios”* explica lo siguiente:

“La Ley adopta el criterio de residencia como factor de vinculación, conforme al cual, cualquier persona física o moral que tenga residencia en territorio nacional está obligada a contribuir para los gastos públicos independientemente de la fuente de sus ingresos, es decir, los residentes en México estarán obligados al pago del ISR sobre su base mundial. Los residentes en el extranjero estarán obligados a pagar el ISR sólo sobre los ingresos atribuibles al EP o en caso de ausencia de éste, sólo sobre los ingresos de fuente mexicana” (p. 23).

De lo anterior, y para el caso en concreto se entiende que una persona moral dedicada al autotransporte terrestre de carga federal residente en México debe ser considerado sujeto del Impuesto Sobre la Renta en los términos que dictó la propia Ley, sobre lo cual se analizará más adelante en forma detallada.

III.2 RÉGIMEN DE LOS COORDINADOS.

El concepto de "Coordinado" se encuentra definido en el primer párrafo del Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que ya ha sido explicado ampliamente en el Capítulo I del presente trabajo (Ver el tema I.4 "Concepto de Coordinado"), razón por la cual se continuará con el análisis omitiendo dicho concepto en el presente apartado.

Como punto de referencia se observa lo dispuesto en el octavo párrafo del Artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que establece lo siguiente:

"Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este artículo y con los artículos 72, 76, 102 y 105 de la presente Ley".

Lo mencionado en el párrafo anterior permite identificar que se refiere a las personas morales transportistas que operan y tributan en lo individual, mismas a quienes se les otorga la posibilidad de tributar en los términos del Régimen de los Coordinados, pero adicionalmente cumpliendo con las demás obligaciones según lo previsto para las personas morales del régimen general (de conformidad con lo establecido en el artículo 76 LISR), mismas que serán analizadas más adelante dentro del presente trabajo. Al respecto, la Comisión Fiscal del IMCP (2014) dentro de su publicación conocida como "*Ley del ISR Texto y comentarios*" señala lo siguiente:

"La mención hecha en este párrafo de aplicar el artículo 76, que se refiere a obligaciones de personas morales del Título II, permite identificar una clara diferencia entre los coordinados y las personas morales transportistas que operan y tributan en lo individual: mientras que los Coordinados y sus integrantes no aplican el artículo 76 y en su lugar aplican la Sección I del

Capítulo II del Título IV de la ley del ISR, como antes dijimos, las personas morales transportistas individuales aplican dicho artículo 76. El artículo 76 fue agregado en este párrafo por la cámara de diputados.

No obstante que el capítulo VII se denomina "De los Coordinados", por mención expresa de este penúltimo párrafo del artículo 73 que ahora nos ocupa, es aplicable a quienes no sean coordinados ni integrantes de ellos, sino transportistas individuales, lo anterior en virtud de así establecerlo expresamente dicho párrafo" (p. 250).

Para efectos de continuar con el presente análisis es necesario identificar las disposiciones que le resultan aplicables a las personas morales transportistas que cumplen con sus obligaciones fiscales por cuenta propia de conformidad con lo que dicta el Artículo 72 de la LISR. Al respecto, en el cuarto párrafo del artículo referido se menciona que:

"Los coordinados cumplirán con sus obligaciones fiscales establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:"

Si bien es cierto que el capítulo que regula la forma de tributar de los coordinados se encuentra ubicado dentro del Título II de la LISR, es decir, "De las Personas Morales", de forma específica se señala que las personas morales transportistas deben tomar como referencia las reglas aplicables al Régimen de Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales (Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la LISR), en lo que respecta para la determinación de los pagos provisionales y del impuesto del ejercicio. En opinión personal resulta de poca ortodoxia legislativa que en el presente Capítulo del Título II, que se refiere a las personas morales, se haga referencia disposiciones que regulan a personas físicas.

Las personas morales que tributen en el régimen de los coordinados deberán cumplir con las obligaciones siguientes (Artículo 72, segundo párrafo, Fracción I de la LISR vigente en el ejercicio 2015):

“Calcularán y enterarán, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley (LISR). Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales”.

Al respecto el mencionado Artículo 9 de la LISR establece que “Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%”, por consiguiente, esta resulta ser la tasa aplicable.

Es importante precisar que las personas morales que cumplen con sus obligaciones fiscales por cuenta propia sólo deberán calcular y, en su caso, enterar los pagos provisionales propios, puesto que no están conformadas por integrantes personas físicas o morales, situación que sólo le resulta aplicable a las personas que efectivamente son coordinados.

Por otra parte en la Fracción II, segundo párrafo, Artículo 72 de la LISR vigente para el ejercicio fiscal 2015 se señala la siguiente obligación:

“Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la presente Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por el coordinado.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente”.

De igual manera que en la fracción anterior, las personas morales que cumplen con sus obligaciones fiscales por cuenta propia sólo estarán obligadas a calcular y a pagar el impuesto del ejercicio propio y el plazo para presentar la declaración anual será en el mes de marzo del ejercicio siguiente.

En la Fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR se establece la siguiente obligación:

“Efectuarán las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedirán las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello, así como el comprobante fiscal correspondiente”.

Por último, en la Fracción V, segundo párrafo del Artículo 72 se establece la obligación siguiente:

“Expedir y recabar los comprobantes fiscales de los ingresos que perciban y de las erogaciones que se efectúen, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales”.

III.3 INGRESOS ACUMULABLES.

III.3.1 Conceptos que se Consideran Ingresos Acumulables.

Una persona moral dedicada al autotransporte terrestre de carga federal que no constituya un coordinado deberá atender las disposiciones aplicables a los contribuyentes del Título II de la LISR (De las personas morales) en materia de ingresos acumulables, debido a que son las reglas que atienden a su naturaleza como sociedad mercantil, sin embargo, deberán de acumular los ingresos que obtengan en el momento en que sean efectivamente cobrados, esto es así porque tributan bajo el sistema flujo de efectivo, de conformidad con las reglas establecidas para el Régimen de los Coordinados.

En el Artículo 16 de la LISR se indica qué conceptos deben ser considerados como ingresos acumulables:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que tengan 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”.

Como se puede observar, el concepto de ingresos acumulables es muy amplio, pues en términos generales se resume a que serán considerados como tales la *“totalidad de los ingresos”* que perciba una persona moral residente en el país. Por otra parte, es importante precisar que las personas morales que tributan en el Régimen de los Coordinados no tienen como obligación determinar el ajuste anual por inflación, esto es así debido a que tributan bajo un sistema de

flujo de efectivo, y no a lo devengado, supuesto en el que si se genera dicha obligación.

III.3.2 Conceptos que no se Consideran Ingresos Acumulables.

De conformidad con el segundo párrafo del Artículo 16 de la LISR:

“No se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.

Adicionalmente se menciona en el artículo referido que “No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México”.

III.3.3 Otros Ingresos Acumulables.

En el Artículo 18 se enumeran otras partidas que también se consideran ingresos acumulables para efectos de la LISR, de los cuales sólo resultan aplicables al caso particular los siguientes:

1. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos.
2. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.

3. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.

III.3.4 Momento de Acumulación de los Ingresos.

De acuerdo con lo establecido en el Artículo 73, penúltimo párrafo de la LISR, las personas morales transportistas, deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 102, es decir, que deberán acumular los ingresos que perciban en el momento en que sean efectivamente percibidos. Al respecto el último artículo referido establece:

“Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos”.

Concepto de Ingresos Efectivamente Percibidos. Mediante el segundo párrafo del Artículo 102 de la LISR se determina el momento en que se consideran efectivamente percibidos los ingresos para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, reglas aplicables también a las personas morales transportistas que tributan en los términos del Régimen de los Coordinados. Al respecto el ordenamiento referido señala lo siguiente:

“Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones”.

III.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS.

III.4.1 Conceptos que se Consideran Deducciones Autorizadas.

De igual forma que en el punto anterior, las personas morales transportistas deberán de atender lo dispuesto en la LISR en materia de deducciones autorizadas como cualquier otra persona moral residente en territorio nacional, pero deberán de cumplir, además de otros requisitos, el relativo a que estén efectivamente pagadas.

Las deducciones autorizadas se encuentran enumeradas en el artículo 25 de la LISR, de las que, para el caso en particular de la empresa transportista son aplicables las siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
2. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
3. Las inversiones.
4. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.
5. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

6. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

Cuando por los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 27, Fracción XVIII de la Ley².

III.4.2 Requisitos de las Deducciones.

No obstante que los contribuyentes efectúen gastos que sean deducibles de acuerdo con el punto anterior, para que puedan hacer efectiva dicha deducción deberán de cumplir con una serie de requisitos enlistados en el Artículo 105 de la LISR. Como lo hemos explicado anteriormente, resultan aplicables a las personas morales transportistas las reglas establecidas para las personas físicas por mención expresa de acuerdo con el penúltimo párrafo del Artículo 73.

² Se establece como requisito que se deberá recabar el comprobante fiscal que ampare el anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó, además del comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación (por la que se efectuó dicho anticipo) a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo.

A continuación se enlista los requisitos que deberán cumplir las deducciones autorizadas aplicables a la persona moral transportista del presente estudio de caso:

1. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado:

- a) En efectivo.
- b) Mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.
- c) En servicios.
- d) En otros bienes que no sean títulos de crédito.

Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

No obstante lo anterior, según el Artículo 189 del Reglamento de la Ley del ISR. Debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Se podrá efectuar la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.
 - b) Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquel al que corresponda el comprobante fiscal que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal y la fecha en la que efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.
2. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta.
 3. Que cuando esta la Ley del ISR permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del Artículo 104. Más adelante abordaremos con mayor detalle el presente punto.
 4. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
 5. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que la Ley del ISR señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

6. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de la deducción de inversiones.
7. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
8. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del ISR. Tratándose únicamente del requisito de los comprobantes fiscales, se deberá obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio. Además la fecha de expedición de los comprobantes fiscales deberán corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción.
9. Que estén amparadas con comprobantes fiscales que reúnan los requisitos de las disposiciones fiscales.
10. Que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria. A continuación se especifican reglas para algunas situaciones en particular:

- a) Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios bancarios, cuando las

mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

- b) Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

11. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

12. Cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley del ISR en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

13. Para poder deducir los pagos por salarios, así como conceptos que se asimilen a éstos, se deberá cumplir con lo siguiente:

- a) Que las erogaciones por concepto de remuneraciones y retenciones correspondientes consten en comprobantes fiscales emitidos en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- b) Efectuar las retenciones del ISR por los pagos de sueldos y salarios, así como por los conceptos asimilados.
- c) Calcular el ISR anual de las personas que les hubieran prestado servicios subordinados.
- d) Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por sueldos y salarios, así como conceptos asimilados, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente.
- e) Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de

inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

f) Con las disposiciones que, en su caso regulen el subsidio para el empleo.

g) Inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

14. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

15. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

16. Tratándose de anticipos por gastos, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que:

a) Se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó.

b) Se cuente con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo.

17. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a

que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

III.4.3 Gastos No Deducibles.

Las personas morales transportistas pueden llegar a efectuar gastos tipificados como "*No Deducibles*" por disposición expresa de la Ley a pesar de que sean efectivamente erogados y que cumplan con los requisitos para su deducción. Dichas partidas se encuentran enlistadas en el Artículo 28 de la LISR, de las cuales sólo podrían resultar aplicables al presente caso práctico las siguientes:

1. Los pagos del ISR a cargo del propio contribuyente o de terceros, así como los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al IMSS a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
2. El subsidio para el empleo.
3. Los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.
4. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles.

Cabe señalar que en el caso de automóviles, los gastos que se realicen en relación con los mismo, se podrán deducir en la proporción que represente el Monto Original de la Inversión (MOI) deducible, respecto del valor de adquisición de los mismo.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
5. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.
 6. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

De lo anterior se desprende que los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, serán deducibles cuando se destinen a los conceptos siguientes, siempre y cuando se apliquen fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente (sólo se mencionan los que resultan aplicables a la empresa objeto del presente trabajo):

- a) Hospedaje.
- b) Alimentación.

Las personas a favor de las que se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente o deben estar prestando servicios profesionales. Adicionalmente este tipo de gastos deben estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se realicen en el extranjero.

Los gastos de viaje enumerados anteriormente se podrán deducir conforme a las reglas:

- a) Para el caso de los gastos de alimentación se permite la deducción diaria por cada beneficiario de hasta \$750.00 para gastos realizados en territorio nacional y de hasta \$1,500.00 para gastos

realizados en el extranjero, siempre y cuando se acompañe con los comprobantes fiscales que amparen el hospedaje o el transporte, en caso de que sólo se acompañe la documentación relativa al transporte, procederá la deducción siempre y cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

- b) Para el caso de los gastos por hospedaje no existe límite para las erogaciones efectuadas en territorio nacional, sólo se limita el hospedaje pagado en el extranjero siendo deducible una cantidad de hasta \$3,850.00 diarios por cada beneficiario, siempre que el contribuyente acompañe la documentación relativa al transporte.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 57 del Reglamento de la Ley del ISR, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- a) Se entenderá por establecimiento del contribuyente aquél en que presta normalmente sus servicios la persona a favor de la cual se realice la erogación.
- b) Como ya se mencionó, tratándose del pago de viáticos o gastos de viaje que beneficien a personas que presten al contribuyente servicios personales subordinados o servicios profesionales por encargo de aquél, serán deducibles cuando dicha persona se desplace fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento de dicho contribuyente. En este supuesto, quien presta el servicio deberá proporcionar al contribuyente una relación de los gastos anexando los comprobantes fiscales respectivos que reúnan los requisitos fiscales.
- c) Cuando los viáticos o gastos de viaje a que beneficien a personas que presten al contribuyente servicios profesionales, los comprobantes deberán ser expedidos a nombre del propio contribuyente (a nombre de la empresa transportista).

d) Si dichos conceptos benefician a personas que le prestan servicios personales subordinados, los comprobantes fiscales podrán ser expedidos a nombre de dichas personas, en cuyo caso se tendrá por cumplido el requisito de respaldar dichos gastos con el comprobante fiscal a nombre de aquél por cuenta de quien se efectuó el gasto.

7. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales.

Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de alguna de las razones siguientes:

- a) Riesgos creados.
- b) Responsabilidad objetiva.
- c) Caso fortuito.
- d) Fuerza mayor.
- e) Por actos de terceros.

Sin embargo no serán deducibles dichos gastos cuando los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

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

9. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por la Ley del ISR.

10. Los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) o del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado.
11. El 91.5% de los consumos en restaurantes locales. Para que proceda la deducción del 8.5% de estos gastos, pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.
12. Los consumos en bares.
13. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.
14. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

III.4.4 Deducción de Inversiones.

III.4.4.1 Conceptos y Reglas Aplicables a la Deducción de Inversiones.

En la Fracción IV, Artículo 25 de la LISR se establece que las inversiones son deducibles para efectos fiscales en los términos que disponga la propia Ley. Se entiende que son inversiones: los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos. Para comprender los conceptos mencionados anteriormente es necesario consultar lo dispuesto en el Artículo 32 de la ley referida, mismo que señala lo siguiente:

Activo fijo:

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

Gastos diferidos:

“Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado”.

Cargos diferidos:

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

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos:

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

Respecto a la deducción de inversiones el primer párrafo del Artículo 31 de la Ley del ISR establece que:

“Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares”.

Del párrafo anterior resaltamos el concepto *“Monto Original de la Inversión”* (MOI), el cual, es un elemento indispensable para la determinación de la deducción de inversiones. Para efectos de comprender su significado y alcance

a continuación mostramos su definición, misma que se encuentra contenida en el segundo párrafo del Artículo 31 de la LISR:

Monto original de la inversión (MOI):

“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”.

III.4.4.2 Opción para Aplicar Porcientos Menores de Deducción.

Los contribuyentes pueden aplicar por cientos menores a los autorizados por la LISR, para este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de la LISR.

Al respecto el Artículo 73 del Reglamento de la LISR señala que el porcentaje de deducción de inversiones podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate. Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos siguientes (previstos en el Artículo 20 del Reglamento de la LISR):

- I. Cuando se fusione con otra sociedad;
- II. Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social del contribuyente;
- III. La sociedad que obtenga el carácter de sociedad integrada, en el ejercicio siguiente a aquél en que la sociedad integradora cuente con la autorización para determinar el ISR en los términos del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, o bien, cuando se incorpore o desincorpore como sociedad integrada.
- IV. Cuando se escinda la sociedad.

III.4.4.3 Fecha de Inicio de la Deducción de Inversiones.

El contribuyente puede elegir el momento para iniciar la deducción de inversiones, mismo que según el quinto párrafo del Artículo 31 de la LISR puede ser:

“A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo”.

En el caso de que el contribuyente haya optado por iniciar la deducción de inversiones con posterioridad, perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los porcentos máximos autorizados por la Ley del ISR.

III.4.4.4 Deducción de Activos Fijos que se Enajenan o que Dejan de ser Útiles.

Según el sexto párrafo del Artículo 31 de la LISR, cuando el contribuyente enajene los bienes, deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida.

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

III.4.4.5 Actualización de la Deducción de Inversiones.

Al respecto, el séptimo párrafo del Artículo 31 señala:

“Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

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

III.4.4.6 Determinación de la Ganancia por Enajenación de Bienes Parcialmente Deducibles.

El penúltimo párrafo del Artículo 31 establece:

“Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible³, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes”.

III.4.4.7 Porcientos Máximos Autorizados para Determinar la Dedución de Inversiones.

Los porcentajes de deducción de inversiones dependen del tipo de bien de que se trate, para el caso particular del presente trabajo práctico sólo mencionaremos los siguientes:

- a) 5% para las construcciones.
- b) 10% para mobiliario y equipo de oficina.
- c) 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques.
- d) 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.
- e) 10% para maquinaria no especificada en el Artículo 35 de la Ley del ISR.

³ Por ejemplo en el caso de los automóviles.

III.4.4.8 Reglas para la Deducción de Inversiones.

La LISR, a través de su Artículo 36, establece ciertas reglas que limitan la deducción de inversiones de los contribuyentes. Para el caso particular del presente trabajo, resultan aplicables las que a continuación se señalan:

1. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

2. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$130,000.00⁴.

III.4.4.9 Determinación de la Deducción de Inversiones.

Para determinar la deducción de inversiones, atendiendo lo dispuesto en los puntos anteriores, se debe aplicar el procedimiento establecido en las siguientes tablas:

⁴ A partir del ejercicio fiscal 2016 el monto máximo deducible en automóviles se incrementa a \$175,000.00.

Tabla 4 “Mecánica para la determinación de la deducción de inversiones histórica”.

	Concepto
	Monto Original de la Inversión (MOI)
(X)	Por ciento máximo de deducción autorizado
(=)	Deducción de inversiones anual
(/)	Doce
(=)	Deducción de inversiones mensual
(X)	Número de meses completos en los que se utilizó el bien en el ejercicio
(=)	Deducción de inversiones del ejercicio (histórica)

Fuente: Elaboración propia con base en lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 31 de la Ley del ISR.

Tabla 5 “Cálculo del factor de actualización para aplicar a la deducción de inversiones histórica”.

	Concepto
	INPC del último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio por el que se efectúe la deducción
(/)	INPC del mes en que se adquirió el bien
(=)	Factor de actualización

Fuente: Elaboración propia con base en lo dispuesto en el séptimo párrafo del Artículo 31 de la Ley del ISR.

Tabla 6 “Mecánica para determinar la deducción de inversiones actualizada”.

	Concepto
	Deducción de inversiones del ejercicio (histórica)
(X)	Factor de actualización
(=)	Deducción de inversiones del ejercicio (actualizada)

Fuente: Elaboración propia con base en lo dispuesto en el séptimo párrafo del Artículo 31 de la Ley del ISR.

III.5 PAGOS PROVISIONALES.

Como se ha mencionado anteriormente, los pagos provisionales se deberán determinar con atendiendo a las disposiciones establecidas para las personas físicas, de conformidad con lo dispuesto en la Sección I, Capítulo II, del Título IV de la LISR "De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales".

Al respecto en el artículo 106 de la LISR se establece que:

"Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, 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, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas".

No obstante lo anterior, de acuerdo con el Artículo 5.1. del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013, establece que en lugar de presentar los pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, podrán presentarla a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de acuerdo a la siguiente tabla:

Tabla 7 “Días adicionales para presentar la declaración de pagos provisionales”.

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Fuente: Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013.

Lo dispuesto en el citado artículo no será aplicable tratándose de:

- a) Los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación⁵, que opten por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, así como los contribuyentes a que se refiere el artículo 32-H de dicho ordenamiento⁶.

⁵ Pueden optar por dictaminar sus estados financieros: las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que: sus ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior sean superiores a \$100,000.00, que el valor de su activo sea superior a \$79,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

⁶ Se refiere a los contribuyentes que están obligados a presentar la Declaración Informativa Sobre su Situación Fiscal.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- b) Los sujetos y entidades a que se refiere el artículo 20, Apartado B, fracciones I, II, III y IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria⁷.
 - c) La Federación y las entidades federativas.
 - d) Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación.
 - e) Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de las entidades federativas, así como aquellos fondos o fideicomisos que, en los términos de sus respectivas legislaciones, tengan el carácter de entidades paraestatales, excepto los de los municipios.
 - f) Los partidos y asociaciones políticos legalmente reconocidos.
 - g) Las integradas e integradoras a que se refiere el Capítulo VI del Título II de la LISR.

Para estos efectos el pago provisional se determinara restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo, la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales obtenidas en ejercicios fiscales anteriores que estén pendientes de disminuir. Al resultado obtenido conforme al procedimiento mencionado (siempre y cuando sea positivo), se le aplicará la tasa establecida en el artículo 9 de la LISR, es decir, la tasa del 30%.

⁷ A grandes rasgos se refiere a la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas, a la Administración general de Aduanas, a la Administración General Jurídica y a las Unidades Administrativas de la Administración General de Aduanas.

Una vez determinado el monto del pago provisional, se acreditarán (disminuirán) los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad, así como el ISR que, en su caso, haya sido retenido al contribuyente (un ejemplo sería las retenciones efectuadas por instituciones de crédito con motivo del pago de intereses).

Así entonces, la determinación del pago provisional se ejemplifica de manera gráfica a través de la siguiente tabla:

Tabla 8 “Mecánica para la determinación de pagos provisionales”.

	Concepto
	Ingresos totales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.
(-)	Deducciones autorizadas correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.
(-)	PTU Pagada en el ejercicio.
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir (actualizadas).
(=)	Utilidad gravable del pago provisional (cuando el resultado sea positivo).
(X)	Tasa de impuesto (30%).
(=)	ISR Determinado.
(-)	Monto de los pagos provisionales efectuados en periodos anteriores.
(-)	ISR Retenido por terceros.
(=)	ISR por pagar en el pago provisional del periodo (cuando el resultado sea positivo).

Fuente: Elaboración propia de conformidad con el procedimiento contenido en el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

III.6 CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL.

Las personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Régimen de los Coordinados, deberán pagar el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán durante el mes de marzo del año siguiente, para ello, recordemos que según lo dispuesto en el artículo 72 de la LISR, se debe efectuar el cálculo anual en los términos de la Sección I, Capítulo II, Título IV, es decir, en los términos del Régimen "*De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales*".

En el Artículo 109 de la LISR se establece que los contribuyentes deberán determinar dos conceptos, para efectos de determinar el impuesto del ejercicio: la "Utilidad fiscal" y la "Utilidad gravable".

La utilidad fiscal se determina disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por la actividad de autotransporte, las deducciones autorizadas, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate.

Para efectos de determinar la Utilidad Gravable, a la Utilidad Fiscal determinada conforme al párrafo anterior se le disminuirá la PTU pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ahora bien, para determinar el impuesto del ejercicio a cargo del contribuyente, se le aplicará la tasa del 30% (establecida en el artículo 9 de la LISR) a la Utilidad Gravable calculada. Al impuesto así determinado se le disminuirán los pagos provisionales efectuados en el ejercicio y el impuesto que, en su caso, haya sido retenido al contribuyente; cuando los pagos

provisionales y el impuesto retenido sean menores que el impuesto determinado, la diferencia será el ISR a cargo del transportista. Caso contrario, si los pagos provisionales y el impuesto retenido son mayores que el impuesto determinado, lo que se genera es un saldo a favor de ISR, mismo que es susceptible de solicitar en devolución en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. Es importante mencionar que el formulario que deberán utilizar los contribuyentes que tributen dentro del Régimen de los Coordinados es el F-24 (formulario 24).

A continuación se muestra la *Tabla 8*, con la finalidad de mostrar gráficamente la determinación del impuesto del ejercicio, a cargo de las personas morales transportistas que optaron por cumplir con sus obligaciones fiscales, para efectos del ISR, dentro del Régimen de los Coordinados:

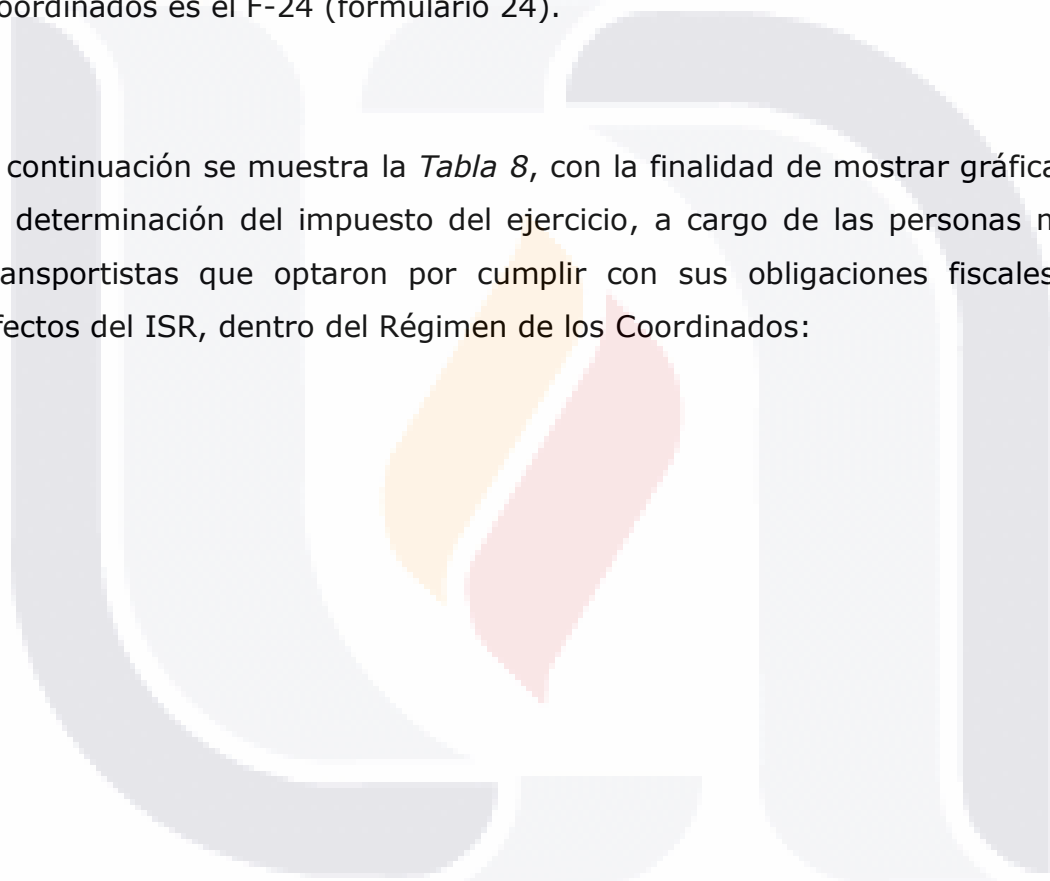


Tabla 9 “Mecánica para la determinación del impuesto anual”.

	Concepto
	Totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio por la actividad de autotransporte terrestre de carga federal.
(-)	Deducciones autorizadas correspondientes al ejercicio.
(=)	Utilidad Fiscal del ejercicio (cuando el resultado sea positivo).
(-)	PTU pagada en el ejercicio.
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir (actualizadas).
(=)	Utilidad Gravable del ejercicio (cuando el resultado sea positivo).
(X)	Tasa de impuesto (30%).
(=)	ISR del ejercicio.
(-)	Pagos provisionales del ejercicio.
(-)	ISR retenido por terceros.
(=)	ISR del ejercicio a cargo (saldo a favor).

Fuente: Elaboración propia de conformidad con el procedimiento contenido en los artículos 9, 72 y 109 de la LISR.

III.7 PÉRDIDAS FISCALES.

De acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 109 de la LISR:

“La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio”.

Las pérdidas fiscales están sujetas a las reglas siguientes:

1. Pueden disminuirse de la utilidad fiscal de los diez años siguientes, hasta agotarla.
2. El monto de la pérdida se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió y hasta el último mes del ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará. Para efectos de actualizar las pérdidas fiscales se deberá tomar como referencia el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC)⁸.

Es decir, el primer factor de actualización se determina de la siguiente forma:

Tabla 10 "Determinación del factor de actualización para aplicarse a pérdidas fiscales (en actualización inicial)".

	Concepto
	INPC correspondiente al último mes del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal.
(Entre)	INPC del primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal.

Fuente: Elaboración propia con base a lo establecido en el Artículo 109 de la Ley del ISR.

⁸ El Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) es un indicador económico calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) diseñado específicamente para medir el cambio promedio de los precios en el tiempo, mediante una canasta ponderada de bienes y servicios representativa del consumo de las familias urbanas de México.

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

El factor de actualización que se aplicará a la pérdida fiscal ya actualizada pendiente de aplicar se determina de la siguiente forma:

Tabla 11 "Determinación del factor de actualización para aplicarse a pérdidas fiscales (en actualizaciones posteriores)".

	Concepto
	INPC correspondiente al último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará la pérdida fiscal.
(Entre)	INPC del mes en que se actualizó por última vez.

Fuente: Elaboración propia con base a lo establecido en el Artículo 109 de la Ley del ISR.

3. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

La empresa sobre la que se realiza el presente caso práctico no ha generado pérdidas fiscales en los últimos ejercicios, no obstante lo anterior se considera pertinente tratar este tema para efectos de explicar cómo se generan y como se aplican, por si en algún futuro se presentara el caso.

III.8 DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE Y DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (PTU).

Las empresas en México se encuentran obligadas a pagar la PTU a sus empleados, misma que se calcula aplicando a la "*Renta Gravable*" determinada de conformidad con las normas de la LISR, el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas⁹, el cual actualmente es del 10%.

El fundamento constitucional que obliga a las empresas a determinar la *Renta Gravable* para la PTU lo podemos ubicar en el inciso e), fracción IX, apartado A del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que señala textualmente lo siguiente:

"Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley".

Lo anterior da la pauta para que, a través de la Ley específica, en este caso la Ley Federal del Trabajo (LFT), emita las normas particulares que deberán de atenderse por parte de los patrones para efectos de la determinación y pago de la PTU a sus empleados. Por su parte, el segundo párrafo del Artículo 120 de la Ley referida, respecto de la determinación de la Renta Gravable establece que "Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la

⁹ Esta comisión se integra por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, cuyo propósito es realizar los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y con base en ello fijar el porcentaje de utilidades que deban repartirse entre los trabajadores.

renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Por lo anterior se observa que tanto la Constitución, como la LFT facultan a la LISR para que, a través de ella se emitan las reglas conducentes para la determinación de la Renta Gravable que sirva de base para la determinación de la PTU que deberán pagar las empresas a sus trabajadores. Como se ha mencionado en múltiples ocasiones, las personas morales que cumplan con sus obligaciones dentro del Régimen de los Coordinados, deberán atender a lo dispuesto en el “Régimen de las Persona Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales”, a lo que el cuarto párrafo del Artículo 109 de la LISR establece lo siguiente:

“Para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de conformidad con este artículo”.

Complementando a lo anterior, en el quinto párrafo del Artículo referido se menciona que:

“Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley¹⁰”

¹⁰ Al respecto la Fracción XXX menciona que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere la presente disposición será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Así entonces, se entiende que la Renta Gravable es igual a la Utilidad Fiscal que determinen los contribuyentes en los términos del Artículo 109 de la LISR, disminuida adicionalmente con el monto de las partidas no deducibles por concepto de pagos que a su vez fueron ingresos exentos para los trabajadores.

La determinación de la Renta Gravable y la PTU por pagar, de manera gráfica, sería como a continuación se muestra mediante la siguiente tabla:

Tabla 12 "Mecánica para determinar la Renta Gravable y la PTU por pagar".

	Concepto
	Totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio por la actividad de autotransporte terrestre de carga federal.
(-)	Deducciones autorizadas correspondientes al ejercicio.
(=)	Utilidad Fiscal del ejercicio (cuando el resultado sea positivo).
(-)	Pagos a trabajadores (no deducibles según el art. 28, Fracc. XXX, LISR).
(=)	Renta Gravable para la PTU.
(X)	Porcentaje de PTU (10%).
(=)	PTU por pagar a los trabajadores.

Fuente: Elaboración propia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 109 de la LISR.

Según lo establecido por el Artículo 122 de la LFT, "El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual", en este sentido la fecha para presentar la declaración anual de las personas morales es a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al que corresponde dicha declaración, por lo tanto el plazo de los sesenta días transcurre a partir del primero de abril.

III.9 OBLIGACIONES EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL ISR POR EL PAGO DE SUELDOS Y SALARIOS.

En el Título IV, Capítulo I de la LISR se establece la forma de tributar para las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como la obligación para los patrones para determinar y retener el impuesto que corresponda a sus trabajadores tanto en pagos provisionales como en el cálculo anual. Recordemos que uno de los requisitos para que sea procedente la deducción del pago por sueldos y salarios es que se efectúen las retenciones del impuesto correspondiente, o bien, sea entregado el Subsidio para el Empleo a los colaboradores, según corresponda.

III.9.1 Ingresos Gravados para los Trabajadores.

Los ingresos que se gravan en este capítulo, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 94 de la LISR, son los siguientes:

“Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral”.

De lo anterior se entiende que cualquier remuneración o ingreso que perciba un trabajador como consecuencia de la relación laboral será considerada como ingreso gravado.

Adicionalmente en el Artículo 94 referido se establecen otras remuneraciones que, sin derivar de la prestación de un servicio personal subordinado, pueden asimilarse a salario para efectos de cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo no son objeto de estudio para el presente trabajo, puesto que la empresa sobre la cual se realiza el presente trabajo práctico no paga conceptos asimilables a salario.

III.9.2 Ingresos Exentos para los Trabajadores.

En el Artículo 93 de la LISR se enlistan aquellos ingresos que obtienen las personas físicas por los que no se deberá pagar el ISR. Para los efectos del presente trabajo sólo resultan aplicables a los trabajadores de la empresa los siguientes:

1. El 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral, sin que el 50% de exención exceda del cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.
2. Los pagos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicios.
3. Las gratificaciones recibidas durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
4. Las primas vacacionales y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados.
 5. Las primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.
 6. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

III.9.3 Determinación y Pago de las Retenciones por Sueldos y Salarios.

Los patrones que realicen pagos de sueldos y salarios están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a cargo de los trabajadores (Art. 96, LISR). Quedan exceptuados de la retención mencionada las personas que únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención mencionada se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, excepto los ingresos exentos, la tarifa siguiente:

Tabla 13 “Tarifa mensual de ISR para sueldos y salarios”.

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Fuente: Tarifa contenida en el Artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal 2015.

No obstante lo anterior, el Artículo 176 del Reglamento de la LISR establece que las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del Artículo 96 de la LISR, cuando hagan pagos que comprendan un periodo de siete, diez o quince días, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido en dicho artículo, o bien, aplicar a la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo de que se trate, la tarifa del artículo mencionado, calculada en semanas, decenas o quincenas, según corresponda, que para tal efecto publique el SAT a través del DOF.

La empresa sobre la que se desarrolla el presente trabajo realiza pagos a sus trabajadores cada 7 días, y para efectos de la determinación de las retenciones aplica la tarifa semanal, misma que a continuación se muestra:

Tabla 14 “Tarifa semanal de ISR para sueldos y salarios”.

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	114.24	0	1.92%
114.25	969.5	2.17	6.40%
969.51	1,703.80	56.91	10.88%
1,703.81	1,980.58	136.85	16.00%
1,980.59	2,371.32	181.09	17.92%
2,371.33	4,782.61	251.16	21.36%
4,782.62	7,538.09	766.15	23.52%
7,538.10	14,391.44	1,414.28	30.00%
14,391.45	19,188.61	3,470.25	32.00%
19,188.62	57,565.76	5,005.35	34.00%
57,565.77	En adelante	18,053.63	35.00%

Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Los contribuyentes deberán enterar las retenciones que efectúen a sus trabajadores a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

III.9.4 Obligación Patronal de Calcular el Impuesto Anual de Salarios.

En el Artículo 97 de la LISR se establece la obligación para los patrones de calcular el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

Al respecto se dispone que el impuesto anual se determinara disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, sin considerar los ingresos exentos, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Es importante comentar que para el caso del Estado de Aguascalientes no existe un impuesto local a los ingresos por salario, por lo que la base para la determinación del cálculo anual se obtendrá de acumular la totalidad de ingresos percibidos por el trabajador en un año de calendario, disminuyendo los ingresos exentos.

Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa siguiente:

Tabla 15 "Tarifa anual de ISR para personas físicas".

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Fuente: Tarifa contenida en el Artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal 2015.

Contra el impuesto que resulte a cargo de cada uno de los trabajadores se acreditará el importe de los pagos provisionales (retenciones mensuales) efectuadas durante el ejercicio fiscal.

La diferencia que resulte a cargo de los trabajadores se deberá enterar ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero del año siguiente de que se trate. En caso de que resulte impuesto a favor por haber efectuado retenciones en exceso con respecto al impuesto anual causado, se deberá compensar contra la retención del mes de diciembre y las retenciones

sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. Los trabajadores podrán solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

No obstante que el Artículo 97 de la LISR establece la obligación a los patrones de calcular el impuesto anual a cargo de los trabajadores existen supuestos en los que la propia ley les exime de tal obligación, mismos que a continuación se enlistan:

1. Que el trabajador haya iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al patrón antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
2. Que el trabajador haya obtenido ingresos anuales por sueldos y salario que excedan de \$400,000.00.
3. Que el trabajador comunique por escrito al patrón que presentarán la declaración anual por cuenta propia.

III.9.5 Otras Obligaciones Patronales en Materia del ISR por Sueldos y Salarios.

Los patrones que hagan pagos de sueldos y salarios tendrán las obligaciones siguientes (Art. 99 LISR):

1. Efectuar las retenciones señaladas en el Artículo 96 de la Ley del ISR.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
2. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del Artículo 97 de la ley del ISR.
 3. Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por concepto de sueldos y salarios.
 4. Solicitar los comprobantes fiscales y las constancias de retención a los trabajadores a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse de que están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Adicionalmente, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito, antes de que se les efectúe el primer pago, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se les aplique nuevamente.

5. Solicitar a los trabajadores que contraten, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, cuando ya hayan sido inscritos con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.
6. Proporcionar a los trabajadores a más tardar el 15 de febrero de cada año la constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó la exención contenida en el Artículo 93 fracción XVII de la Ley del ISR.

III.9.6 Del Subsidio para el Empleo.

En el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación día 11 de diciembre de 2013, mediante su ARTÍCULO DÉCIMO se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

1. Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del Artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley.

El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente tabla:

Tabla 16 “Tabla del subsidio para el empleo”.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para Ingresos de	Hasta Ingresos de	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
\$	\$	\$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0

Fuente: ARTÍCULO DÉCIMO de Decreto por el que se reforman adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación día 11 de diciembre de 2013.

2. En los casos en que el ISR a cargo del contribuyente (trabajador) sea menor que el subsidio para el empleo obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor (patrón) deberá entregar al trabajador la diferencia que se obtenga.
3. El retenedor (patrón) podrá acreditar contra el ISR a su cargo o el retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes (trabajadores) por concepto de subsidio para el empleo.
4. Los ingresos que perciban los contribuyentes (trabajadores) derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
5. Cuando los empleadores realicen pagos por salarios, que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago, dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla del subsidio, entre 30.40. El resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.
 6. Cuando los pagos por salarios sean por periodos menores a un mes, la cantidad del subsidio para el empleo que corresponda al trabajador por todos los pagos que se hagan en el mes, no podrá exceder de la que corresponda conforme a la tabla prevista en esta fracción para el monto total percibido en el mes de que se trate.
 7. Cuando los contribuyentes (trabajadores) presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

Quienes hubieran aplicado el subsidio para el empleo en el ejercicio, para efectos del cálculo anual del ISR a que se refiere el Artículo 97 de la Ley, estarán a lo siguiente:

1. Al impuesto obtenido de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 97, se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
2. Cuando el ISR exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor (patrón) considerará como impuesto a cargo el excedente que resulte, y contra este último se le restarán los pagos provisionales efectuados (impuesto retenido durante el año).
 3. En el caso de que el impuesto anual determinado sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le haya correspondido al contribuyente (trabajador), no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

III.10 Obligaciones Fiscales en Materia del ISR.

De conformidad con lo establecido en el Régimen de los Coordinados, las personas morales que no realizan las actividades de autotransporte terrestre de carga por cuenta de sus integrantes, deberán de cumplir con las obligaciones contenidas en el Artículo 76 de la LISR. A continuación se enlistan los deberes aplicables para el caso en particular:

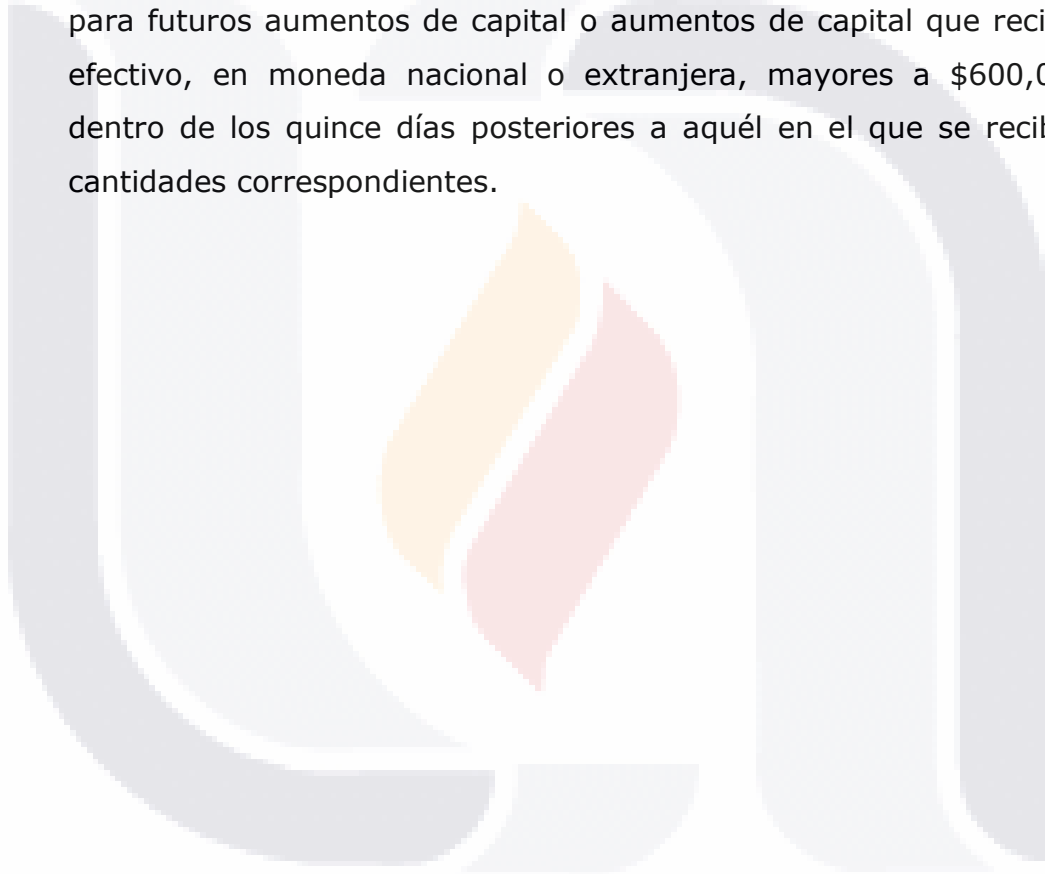
1. Llevar contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR, así como efectuar los registros en la misma.
2. Expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
3. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio.
4. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto

correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el importe generado por concepto de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

5. En los casos en que se efectúen pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales se deberá cumplir con lo siguiente:
 - a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.
 - b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en términos de régimen de los ingresos por dividendos para las personas físicas, así como si éstos provienen o no de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN). Este comprobante se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.
6. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR, en el orden establecido en el citado artículo.
7. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes

inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

8. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.



CAPÍTULO IV: DISPOSICIONES QUE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A EMPRESAS TRANSPORTISTAS.

IV.1 BENEFICIOS FISCALES PARA TRANSPORTISTAS CONTENIDOS EN LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS 2015.

Las autoridades fiscales anualmente publican la RFA con el objeto de emitir reglas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de contribuyentes del sector primario, así como a los del sector autotransporte terrestre de carga federal, foráneo de pasaje y turismo. La mencionada resolución se emite en atención a lo dispuesto en el Artículo 33, Fracción I, Inciso g del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que las autoridades fiscales “Publicarán anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general agrupadas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes”.

En el Título 2 de la RFA para 2015 se encuentran las reglas que otorgan beneficios para el sector autotransporte terrestre de carga federal, de las cuales, sólo resultan relevantes para efectos del presente trabajo las siguientes:

- a) Retención de ISR a operadores, macheteros y maniobristas.
- b) Facilidades de comprobación, y
- c) Adquisiciones de combustibles.

IV.1.1 Retención del ISR a Operadores, Macheteros y Maniobristas.

Mediante la Regla 2.1., contenida en la RFA para 2015 se otorga la presente facilidad, cuya finalidad es aminorar la carga tributaria del impuesto que retienen las empresas transportistas a algunos de sus trabajadores.

Dicha regla señala que los contribuyentes, personas físicas y morales, así como los coordinados, dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII (Régimen de los Coordinados) o Título IV, Capítulo II, Sección I (Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales), según sea el caso, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 7.5 por ciento por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos realizados a:

- a) Operadores.
- b) Macheteros.
- c) Maniobristas.

Lo anterior, de acuerdo al convenio vigente que tengan celebrado con el IMSS, para el cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores, en cuyo caso, deberán elaborar una "relación individualizada" de dicho personal en la que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que

se trate, en los términos en que se elabora para los efectos de las aportaciones que realicen al IMSS.

De lo anterior se observa que para efectos de la aplicación de la presente facilidad es indispensable que los contribuyentes se adhieran al convenio IMSS-CANACAR¹¹. Adicionalmente, para poder acceder al presente beneficio las empresas transportistas también deben solicitar su constancia SAT-CANACAR, misma que se expide a los socios que se encuentren activos ante la cámara mencionada.

Por los pagos realizados a los trabajadores distintos de los señalados en esta facilidad, se estará a lo dispuesto en la LISR.

Los contribuyentes que opten por aplicar la facilidad a que se refiere esta regla, por el ejercicio fiscal de 2015 estarán relevados de cumplir con la obligación de presentar declaración informativa por los pagos realizados a los trabajadores por los que ejerzan la presente opción, de conformidad con la Fracción X, Artículo Noveno, del Decreto, siempre que, a más tardar el 15 de febrero de 2016, presenten en lugar de dicha declaración, la relación individualizada comentada en párrafos anteriores.

Lo dispuesto en esta regla será aplicable a las personas físicas, morales o coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra

¹¹ Uno de los beneficios que tienen las empresas afiliadas a dicha cámara es que pueden pagar las cuotas obrero patronales ante el IMSS con base en un tabulador de salarios fijos de cotización, mismos que, por lo general son inferiores a los salarios que realmente perciben. Para acceder a ello deben solicitar a la CANACAR una constancia de adhesión al acuerdo, mismo que tiene vigencia anual y pagar la cuota correspondiente.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada en los términos de la LISR.

Cabe señalar que la empresa sobre la que se realizará el trabajo práctico realizó el cambio de régimen fiscal, para efectos de tributar como Coordinado, situación que le permite aplicar los beneficios de la presente facilidad administrativa.

IV.1.2 Facilidades de Comprobación.

La presente facilidad se encuentra contenida en la regla 2.2. de la RFA para 2015, misma que dispone que para los efectos de la LISR, los contribuyentes a que se refiere la regla 2.1. (retención de ISR a operadores, macheteros y maniobristas), podrán deducir hasta el equivalente a un 8 por ciento de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales siempre que:

- I. El gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate.
- II. La erogación por la cual aplicó dicha facilidad se encuentre registrada en la contabilidad del contribuyente.
- III. Efectúe un pago por concepto del ISR anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa del 16 por ciento. El impuesto anual pagado se considerará como definitivo y no será acreditable ni deducible.

- IV. Los contribuyentes que opten por esta deducción deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a que se refiere la fracción anterior, los que se determinarán considerando la deducción realizada en el periodo de pago acumulado del ejercicio fiscal de que se trate aplicando la tasa del 16 por ciento, pudiendo acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio fiscal realizados con anterioridad por el mismo concepto. Estos pagos provisionales se enterarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél por el que se efectúe la deducción.

Los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final, para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público de carga federal a través de carreteras o caminos, así como los que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre de carga federal que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, podrán acreditar los estímulos a que se refiere el artículo 16, Apartado A, fracciones IV y V de la LIF, contra los pagos provisionales o el impuesto anual, cubiertos por concepto de la deducción del 8 por ciento a que se refieren los párrafos que anteceden.

El monto de la deducción que se determine conforme a la presente regla, en el ejercicio de que se trate, se deberá disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente Resolución y hasta por el monto de dichos ingresos.

Cuando las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente Resolución, sean mayores a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción a que se refiere la presente regla.

IV.1.3 Adquisición de Combustibles.

La presente facilidad se encuentra contenida en la regla 2.9. de la RFA para 2015, misma que establece lo siguiente:

“Los contribuyentes a que se refiere la regla 2.1. (retención de ISR a operadores, macheteros y maniobristas) de la Resolución, considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27, fracción III de la Ley del ISR (requisito de pagar a través de medios bancarios todas las adquisiciones de combustibles), cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que éstos no excedan del 15 por ciento del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad”.

IV.2 ESTÍMULOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2015.

Mediante la LIF se otorgan estímulos fiscales a las empresas transportistas, mismos que tienen por objeto aminorar su carga tributaria. Los estímulos a analizar en el presente apartado son:

- a) Estímulo fiscal por la adquisición de diésel en actividades de autotransporte, y
- b) Estímulo fiscal por el uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.

El objetivo del presente apartado es analizar las disposiciones fiscales contenidas en la Ley de Ingresos en comento para efectos de determinar correctamente la aplicación de los estímulos anteriormente mencionados.

IV.2.1 Estímulo Fiscal por la Adquisición de Diésel en Actividades de Autotransporte.

IV.2.1.1 Disposiciones Contenidas en la Ley del Ingresos de la Federación para 2015.

Mediante el Artículo 16, Apartado A, Fracción IV de la LIF para el Ejercicio Fiscal 2015 se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final, consistente en permitir el acreditamiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) a que se refiere el Artículo 2o.-A, Fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que las personas que les enajenen el diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de este combustible, siempre que lo adquieran para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga.

Adicionalmente se establece que tratándose de la enajenación de diésel que se utilice para consumo final, las personas que enajenen diésel en territorio nacional o sus agencias o distribuidores autorizados deberán desglosar expresamente y por separado en el comprobante correspondiente el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hubieran causado por la enajenación de que se trate en los términos del artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. El comprobante que se expida deberá reunir los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria (Reglas de Resolución Miscelánea para el ejercicio fiscal 2015).

El acreditamiento del estímulo en cuestión únicamente podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo o en su carácter de retenedor correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, incluso en los pagos provisionales del mes en que se adquiera el diésel, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el SAT.

En ningún caso este beneficio podrá ser utilizado por los contribuyentes que presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

Adicionalmente se estableció que los beneficiarios del estímulo en cuestión deberán llevar los controles y registros que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

IV.2.1.2 Disposiciones Contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

En la Regla 9.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2015 "Acreditamiento del IEPS por adquisición de diésel para transporte público o privado" se estableció como requisito indispensable, para que fuera procedente el acreditamiento del presente estímulo, que el pago por la adquisición del diésel en agencias, distribuidores autorizados o estaciones de servicios, debía efectuarse mediante:

- a) Monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria;

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- b) Tarjeta de crédito, débito o de servicios; expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento,
 - c) Cheque nominativo para abono en cuenta del enajenante expedido por el adquirente, o bien,
 - d) Transferencia electrónica de fondos en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Asimismo en la regla referida se estableció que cuando los contribuyentes adquieran el diésel en estaciones de servicio del país, podrán optar por acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel, que conste en el comprobante fiscal correspondiente, incluido el IVA, por el factor que para el mes en que se adquiriera el diésel dé a conocer el SAT en su página de Internet, siempre que, además de efectuarse el pago por los medios anteriormente enlistados, el comprobante que se expida reúna los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Para estos efectos, se deberá considerar que cuando la tasa del IEPS resulte igual o menor que cero, el factor será cero.

Lo anterior resultó inaplicable para las empresas transportistas que adquirirían diésel para el desarrollo de sus actividades, ya que ni los distribuidores autorizados de PEMEX ni las estaciones de servicios (gasolineras) desglosaban el IEPS en los comprobantes fiscales. Por otra parte el SAT tampoco publicaba el factor para determinar el monto del estímulo acreditable por la adquisición del diésel, por lo que dicho beneficio fiscal era considerado como "letra muerta".

A fin de que los contribuyentes pudieran determinar y acreditar el estímulo fiscal en cuestión, el 19 de septiembre de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMRMF) para 2015, mediante la cual se derogó la regla 9.5 anteriormente analizada y en su lugar se publicó la regla 9.12. "Acreditamiento del IEPS por adquisición de diésel para transporte público o privado", misma que estableció lo siguiente:

"Para los efectos del artículo 16, Apartado A, fracción IV y último párrafo de la LIF, los contribuyentes, en sustitución de lo previsto en la citada fracción, podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el número de litros de diésel adquiridos en el mes, por la cantidad del IEPS que por litro dé a conocer la Secretaría en el DOF para cada uno de los meses del año, de acuerdo a la Terminal de Almacenamiento y Reparto de PEMEX (TAR) que conste en el CFDI que se les expida por la adquisición de dicho combustible.

Para tal efecto, los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio deberán expresar en el "Complemento Concepto Acreditamiento del IEPS" de los CFDI que expidan, la clave de la TAR en la que hayan adquirido el combustible durante el mes inmediato anterior.

Cuando los distribuidores autorizados de PEMEX hayan adquirido el diésel de diversas TAR deberán manifestar en el "Complemento Concepto Acreditamiento del IEPS" de los CFDI que expidan, la clave de la TAR en la que hayan adquirido el mayor volumen de diésel en el mes inmediato anterior.

Cuando las estaciones de servicio (gasolineras) hayan adquirido el diésel de diversos proveedores (distribuidores autorizados de PEMEX o TAR) deberán manifestar en el "Complemento Concepto Acreditamiento del IEPS" de los CFDI que expidan, la clave de la TAR que conste en los CFDI que correspondan al mayor volumen de adquisiciones de diésel en el mes inmediato anterior.

Para que proceda el acreditamiento a que se refiere esta regla, el pago por la adquisición de diésel a distribuidores autorizados de PEMEX o estaciones de servicio (gasolineras), deberá efectuarse con: monedero electrónico autorizado por el SAT; tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento; con cheque nominativo expedido por el adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien,

mediante transferencia electrónica de fondos en instituciones de crédito o casas de bolsa.

El acreditamiento a que se refiere esta regla, únicamente podrá efectuarse en los términos y cumpliendo con los demás requisitos establecidos en el artículo 16, Apartado A, fracción IV de la LIF”.

Para efectos de complementar la regla anterior, el SAT estableció una serie de obligaciones para los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) mediante la regla 9.13. de la Cuarta RMRMF para 2015, misma que estableció lo siguiente:

“Obligación de los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) de incorporar al CFDI que expidan, el “Complemento Concepto Acreditamiento del IEPS.

Para efectos de lo dispuesto en la regla 9.12., los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) al expedir los CFDI en donde se asiente la enajenación de diésel, deberán incorporar el “Complemento Concepto Acreditamiento del IEPS” que al efecto publique el SAT en su página de Internet”.

De conformidad con la fracción I, del Artículo I Transitorio de la Cuarta RMRMF 2015, las citadas reglas 9.12. y 9.13. fueron aplicables a partir del 1 de octubre de 2015, misma fecha en la que queda derogada la regla 9.5 anteriormente expuesta.

Mediante el Artículo Cuarto Transitorio de la Cuarta RMRMF 2015 se estableció que durante el mes de octubre de 2015, los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) debían manifestar en el complemento del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que

expidieran por la enajenación de diésel, la clave de la TAR en la que hayan adquirido dicho combustible durante el mes de septiembre de 2015.

En el caso de que los distribuidores autorizados de PEMEX en el mes de septiembre de 2015, hayan adquirido el diésel de diversas TAR estaban obligados a manifestar en el complemento de los CFDI que expidieran en el mes de octubre de 2015, la clave de la TAR en la que hayan adquirido el mayor volumen de diésel.

Cuando, las estaciones de servicio (gasolineras) durante el mes de septiembre de 2015, hayan adquirido el diésel de diversos proveedores (distribuidores autorizados de PEMEX o TAR) deberán manifestar en el complemento de los CFDI que expidan en el mes de octubre de 2015, la clave de la TAR de la que hayan adquirido el mayor volumen de diésel. En el caso de que el mayor volumen de adquisición de diésel haya sido adquirido de un distribuidor autorizado de PEMEX, se deberá manifestar la clave de la TAR que conforme a las vías terrestres de comunicación se encuentre más próxima a la estación de servicio (gasolinera).

Con lo expuesto hasta aquí conocemos las reglas para que las empresas transportistas puedan determinar y aplicar el monto del estímulo fiscal a partir del mes de octubre de 2015. No obstante lo anterior, el SAT emitió las reglas para que los contribuyentes puedan determinar y acreditar el estímulo fiscal por la adquisición de diésel para los periodos de septiembre a diciembre de 2014 y de enero a septiembre de 2015, lo anterior con base en el Artículo Quinto Transitorio de la Cuarta RMRMF 2015, mismo que a continuación se transcribe literalmente:

“Tratándose de las adquisiciones de diésel que se hayan realizado en el periodo comprendido del mes de septiembre de 2014 a diciembre de 2014, y del mes de enero de 2015 al mes de septiembre de 2015, para determinar el monto del estímulo acreditable conforme a lo dispuesto por el Artículo 16, Apartado A, fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014 y por el artículo 16, Apartado A, fracción IV de la LIF, se estará a lo siguiente:

El contribuyente deberá considerar la totalidad de las adquisiciones de diésel realizadas en el mes de octubre de 2015 y tomará en cuenta la clave de la TAR que se asiente en los CFDI que correspondan al mayor volumen de diésel adquirido en dicho mes. Con base en ello, a la totalidad de los litros de diésel adquiridos en los meses a que se refiere el primer párrafo de este transitorio, se aplicará la cantidad de IEPS acreditable por litro de diésel que corresponda a la TAR, conforme al mes de que se trate.

En sustitución de lo dispuesto en los párrafos anteriores, los contribuyentes podrán optar por determinar el monto del estímulo acreditable aplicando la cuota por litro de diésel adquirido, conforme a lo siguiente:

- I. Diésel adquirido durante el periodo septiembre a diciembre de 2014.....\$0.76 por litro.
- II. Diésel adquirido durante el periodo enero a septiembre de 2015.....\$3.44 por litro.

La opción a que se refiere el párrafo anterior se deberá ejercer por la totalidad de litros de diésel adquiridos durante los periodos mencionados.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere los dos párrafos anteriores, podrán hacerlo a partir del 1 de septiembre de 2015”.

No obstante que sufrieron cambios las reglas que establecieron la mecánica para la determinación y aplicación del estímulo fiscal por la adquisición de diésel, el 19 de noviembre de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Quinta RRMF para 2015, en la que no se observaron cambios sustanciales a las reglas anteriormente expuestas, básicamente el objeto de ésta nueva resolución fue publicar un reacomodo en la numeración e integrar las reglas contenidas tanto en la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio

2015 como en sus distintas resoluciones de modificaciones. En este sentido, lo dispuesto en la regla 9.12. fue publicado en la regla 9.7., y lo dispuesto en la regla 9.13. quedó publicado en la regla 9.8.

Los cambios importantes se establecieron en el Artículo TERCERO de la Quinta RMRMF 2015, ya que mediante este se reformaron los artículos transitorios Cuarto y Quinto de la Cuarta RMRMF 2015 publicada el día 29 de septiembre de 2015. Los cambios sustanciales fueron:

- I. Para los efectos del artículo Cuarto transitorio:
 - a) Que para los efectos de las reglas 9.12. y 9.13., durante los meses de octubre y noviembre de 2015, los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) quedaban liberados de la obligación de incorporar en los CFDI la clave de la TAR a que se refiere la regla 9.12. y el complemento a que se refiere la regla 9.13.
 - b) En el mes de diciembre de 2015, los distribuidores autorizados de PEMEX y las estaciones de servicio (gasolineras) debían manifestar en el complemento del CFDI que expidan por la enajenación de diésel, la clave de la TAR en la que hayan adquirido dicho combustible durante el mes de noviembre de 2015.
 - c) Cuando los distribuidores autorizados de PEMEX en el mes de noviembre de 2015, hayan adquirido el diésel de diversas TAR deberán manifestar en el complemento de los CFDI que expidan en el mes de diciembre de 2015, la clave de la TAR en la que hayan adquirido el mayor volumen de diésel.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- d) Cuando, las estaciones de servicio (gasolineras) durante el mes de noviembre de 2015, hayan adquirido el diésel de diversos proveedores (distribuidores autorizados de PEMEX o TAR) deberán manifestar en el complemento de los CFDI que expidan en el mes de diciembre de 2015, la clave de la TAR de la que hayan adquirido el mayor volumen de diésel.
 - e) En el caso de que el mayor volumen de adquisición de diésel haya sido adquirido de un distribuidor autorizado de PEMEX, se deberá manifestar la clave de la TAR que conforme a las vías terrestres de comunicación se encuentre más próxima a la estación de servicio (gasolinera).

II. Para los efectos del Artículo Quinto transitorio:

- a) Se reformó el primer párrafo, quedando redactado de la siguiente forma: "Para los efectos de la regla 9.12., tratándose de las adquisiciones de diésel que se hayan realizado en el periodo comprendido del mes de septiembre de 2014 a diciembre de 2014, y del mes de enero de 2015 al mes de noviembre de 2015, para determinar el monto del estímulo acreditable conforme a lo dispuesto por el artículo 16, Apartado A, fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014 y por el artículo 16, Apartado A, fracción IV de la LIF, se estará a lo siguiente...".
- b) Se reformó el segundo párrafo, quedando redactado de la siguiente forma: "El contribuyente deberá considerar la totalidad de las adquisiciones de diésel realizadas en el mes de diciembre de 2015 y tomará en cuenta la clave de la TAR que se asiente en los CFDI que correspondan al mayor volumen de diésel adquirido en dicho mes. Con base en ello, a la totalidad de los litros de diésel adquiridos en los meses a que se refiere el primer párrafo de este transitorio, se aplicará la

cantidad de IEPS acreditable por litro de diésel que corresponda a la TAR, conforme al mes de que se trate”.

- c) La cuota de \$3.44 por litro se amplía para el periodo de enero a diciembre de 2015.

Con lo expuesto hasta aquí, podemos identificar que el estímulo fiscal se puede determinar por cualquiera de las dos siguientes opciones:

- a) Multiplicando el número de litros de diésel adquiridos en el mes, por la cantidad del IEPS que por litro dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el DOF para cada uno de los meses del año, de acuerdo a la Terminal de Almacenamiento y Reparto de PEMEX (TAR) que conste en el Complemento del CFDI que se les expida por la adquisición de dicho combustible.
- b) Multiplicando el número de litros de diésel adquiridos en el mes, por la cuota opcional de \$0.76 pesos por litro para los meses de septiembre a diciembre de 2014 y de \$3.44 pesos por litro para cada uno de los meses del ejercicio fiscal 2015.

Aún y cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó en el DOF las cantidades de IEPS por litro para cada uno de los meses del año, de acuerdo a la Terminal de Almacenamiento y Reparto (TAR) de PEMEX, en la práctica ni los distribuidores autorizados de PEMEX, ni las estaciones de servicio emitieron el complemento del CFDI en el que se especificara la TAR correspondiente, situación que imposibilitó a los contribuyentes determinar el monto del estímulo aplicando la opción a) anteriormente comentada, por lo que para efectos del presente trabajo se opta por aplicar cuota contenida en el inciso b).

Aplicando un criterio conservador, para los efectos del presente trabajo serán consideradas como ingresos acumulables las cantidades acreditadas por concepto del presente estímulo, aún y cuando no existe disposición expresa que obligue a hacerlo. Se opta por este criterio debido a que es un tema controvertido en el cual la postura del SAT es de considerar el estímulo acreditado como ingresos acumulable.

IV.2.1.3 Obligaciones Fiscales por Aplicar el Estímulo.

Los contribuyentes que apliquen el estímulo fiscal por la adquisición del diésel en actividades de autotransporte están obligados a dar aviso al SAT, en los términos del Artículo 25 del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo 25 mencionado establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que estén obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades fiscales competentes en materia de estímulos fiscales y que cumplan con los requisitos de forma que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos.

De acuerdo con lo dispuesto en la ficha de trámite 3/LIF, contenida en el Anexo 1-A de la RMF para 2015, las personas morales que adquieran diésel para su consumo final en actividades de autotransporte deberán presentar a través del "*Buzón Tributario*" el aviso por la aplicación del estímulo fiscal en el momento en que se dé el supuesto. El momento para presentar el aviso no resulta claro, por lo que se recomienda que se presente posteriormente a la primera aplicación en el ejercicio fiscal de que se trate.

IV.2.2 Estímulo Fiscal por el Uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.

IV.2.2.1 Disposiciones Contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación para 2015.

El presente estímulo fiscal tiene fundamento en el Artículo 16, apartado A, Fracción V de la LIF para el Ejercicio fiscal 2015 y se otorga a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir un acreditamiento de los gastos realizados por el uso de la infraestructura carretera de cuota, hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado por este concepto.

Cabe señalar que los contribuyentes que apliquen el presente estímulo deberán considerarlo como ingreso acumulable para efectos del ISR, hasta por el monto aplicado, en el momento en que efectivamente lo acrediten.

El acreditamiento referido únicamente podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, incluso en los pagos provisionales del ejercicio en que se realicen los gastos, utilizando la forma oficial que mediante Reglas de Carácter General dé a conocer el SAT. Quién no acredite el estímulo fiscal contra los pagos provisionales o en la declaración del ejercicio correspondiente, pudiendo haberlo efectuado, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho ejercicio.

Según lo dispone el último párrafo del Artículo 16, Apartado A, Fracción V de la LIF para el Ejercicio Fiscal 2015, el SAT se encuentra facultado para emitir las Reglas de Carácter General que determinen los porcentajes máximos de acreditamiento por tramo carretero y demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación del estímulo fiscal comentado.

IV.2.2.2 Disposiciones Contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

IV.2.2.2.1 Carreteras o Caminos para el Acreditamiento del Estímulo.

En la regla 9.9., de la Quinta RMRMF para 2015, se hace una aclaración sobre cuáles son consideradas como carreteras o caminos para efectos de acreditar el estímulo fiscal por el uso de la red nacional de autopistas de cuota. Al respecto se señala lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 16, Apartado A, fracción V, último párrafo de la LIF, quedan comprendidos en el término de carreteras o caminos, los que en su totalidad o parcialmente hubieran sido construidos por la Federación, las entidades federativas o los municipios, ya sea con fondos federales o locales, así como los que hubieran sido construidos por concesionarios”.

IV.2.2.2.2 Acreditamiento de Gastos por Uso de la Infraestructura Carretera para Transportistas de Carga o Pasaje.

Cuando las empresas transportistas aplican el estímulo por el uso de autopistas de cuota adquieren obligaciones que deben cumplir para que sea procedente su acreditamiento. Al respecto la regla 9.10. de la Quinta RMRMF para 2015 establece que los contribuyentes que efectúen el acreditamiento del estímulo deberán observar lo siguiente:

- I. Presentar durante el mes de marzo del siguiente año, mediante buzón tributario, aviso en el que se señale que es sujeto del estímulo fiscal referido.

En el aviso anterior, se deberá incluir el inventario de los vehículos que se hayan utilizado durante el año inmediato anterior, en la Red Nacional de Autopistas de Cuota, desglosado de la siguiente manera:

- a) Denominación del equipo, incluyendo el nombre técnico y comercial, así como la capacidad de carga o de pasajeros, según sea el caso.
 - b) Modelo de la unidad.
 - c) Número de control de inventario o, en su defecto, el número de serie y los datos de la placa vehicular.
 - d) Fecha de incorporación o de baja del inventario, para el caso de las modificaciones realizadas durante el año que se informa.
- II. Llevar una bitácora de viaje de origen y destino, así como la ruta de que se trate, que coincida con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación automática vehicular o de un sistema electrónico de pago.

Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos puede proporcionar el servicio de expedición de reportes que contenga la información requerida.

- III. Efectuar los pagos de autopistas mediante la tarjeta de identificación automática vehicular o de cualquier otro sistema electrónico de pago con que cuente la autopista y conservar los estados de cuenta de dicha tarjeta o sistema.
- IV. Para la determinación del monto del acreditamiento, se aplicará al importe pagado por concepto del uso de la infraestructura carretera de cuota, sin incluir el IVA, el factor de 0.5 para toda la Red Nacional de Autopistas de Cuota.

IV.2.2.3 Obligaciones Fiscales por Aplicar el Estímulo.

Al igual que en el estímulo fiscal por la adquisición de diésel en actividades de autotransporte, los contribuyentes que acrediten el estímulo por el uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota deben presentar aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales, en los términos del Artículo 25 del Código Fiscal de la Federación.

Para los efectos de lo anterior, se considera por cumplida la obligación de avisar a las autoridades competentes sobre la aplicación del presente estímulo cuando se presente el aviso a que hace referencia la regla 9.10. de la Quinta RMRMF para 2015, misma que fue comentada en el punto anterior.

CAPÍTULO V: CASO PRÁCTICO.

V.1 SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.

Con la finalidad de aplicar lo expuesto en capítulos anteriores, a continuación se procede a la elaboración de un caso práctico basado en la información financiera de una persona moral perteneciente al municipio de Aguascalientes. Dicha empresa se encuentra legalmente constituida como sociedad anónima de capital variable, integrada por 6 socios personas físicas y se encuentra inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes. La empresa cuenta con 26 años prestando servicios de autotransporte de leche y derivados lácteos, principalmente en la parte norte, bajío, centro y occidente del país. Por fines de confidencialidad en lo sucesivo se denominará "Transportadora del Centro, S.A. de C.V.

Dicha empresa se encuentra tributando en el Régimen de los Coordinados para efectos del ISR y manifiesta que a la fecha no ha aplicado beneficio fiscal alguno. Por lo anterior se considera que su situación es idónea para efectos de aplicar los beneficios fiscales analizados en capítulos anteriores.

Las principales obligaciones fiscales, en materia del ISR, a que se encuentra sujeta la empresa en analizada son las siguientes:

- a) Determinar y enterar el ISR de pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.
- b) Determinar y enterar el impuesto anual del ISR.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- c) Enterar las retenciones mensuales de ISR por sueldos y salarios que efectúe a sus trabajadores.
 - d) Presentar declaración anual informativa anual de retenciones de ISR por sueldos y salarios e ingresos asimilados a salario.
 - e) Enterar las retenciones mensuales de ISR por servicios profesionales.
 - f) Presentar la declaración informativa anual de pagos y retenciones ISR por servicios profesionales.

El presente trabajo se encuentra enfocado en la carga fiscal que genera el contribuyente en materia del ISR (impuesto propio), no obstante lo anterior, uno de los beneficios fiscales a desarrollar será el relativo a efectuar una retención menor a los operadores, macheteros y maniobristas, por concepto de ISR retenido por sueldos y salarios. Por lo anterior se considera pertinente enunciar las obligaciones en las que funge como retenedor del impuesto, con la finalidad de proporcionar mayor información al lector.

Del análisis realizado en la información de la compañía se verificó que cumple con los requisitos de dedicarse de forma exclusiva a la actividad de autotransporte terrestre de carga y de no prestar preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere como parte relacionada para efectos de la LISR, motivo por el cual no existe impedimento legal para que pueda optar tributar como persona moral en los términos del Régimen de los Coordinados.

V.2 INFORMACIÓN FINANCIERA.

Para los efectos del presente trabajo se tomó como base la información financiera de la compañía Transportadora del Centro, S.A. de C.V., correspondiente al periodo comprendido del 01 de Enero de 2015 al 31 de Diciembre de 2015, con la finalidad de cuantificar su carga impositiva y el efecto que se obtenga de aplicar beneficios fiscales aplicables en materia del Impuesto Sobre la Renta, tanto en pagos provisionales como en la determinación del impuesto anual.

A continuación se muestra el Estado de Posición Financiera y Estado de Resultados al cierre del ejercicio social 2015:

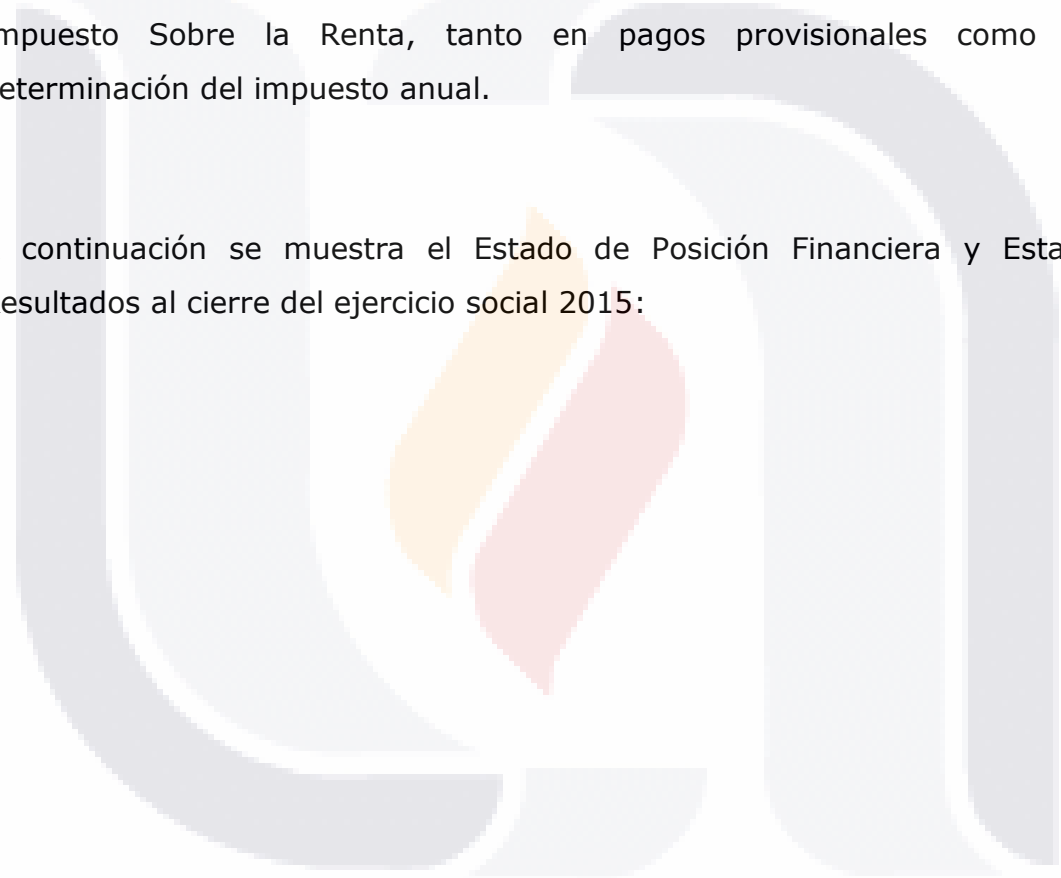


Tabla 17 "Estado de Posición Financiera de la empresa".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.			
ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015.			
ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		A CORTO PLAZO	
FONDO FIJO	6,500.00	PROVEEDORES	1,132,679.76
BANCOS	822,094.88	ACREEDORES DIVERSOS	43,558.49
CLIENTES	2,259,467.87	IMPTOS. RET. E IMPTOS. POR PAGAR	561,050.27
FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS	3,899.88	I.V.A. TRASLADADO	1,138,903.22
DEUDORES DIVERSOS	10,000.00	TOTAL A CORTO PLAZO	2,876,191.74
I.V.A. POR ACREDITAR	1,700,174.70		
ANTICIPO A PROVEEDORES	424,811.97		
TOTAL CIRCULANTE	5,226,949.30	TOTAL PASIVO	2,876,191.74
FIJO		CAPITAL	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	41,508.31	CAPITAL CONTABLE	
EQUIPO DE TRANSPORTE	60,239,356.82	CAPITAL SOCIAL	18,000.00
MAQUINARIA Y EQUIPO	127,100.00	RESULT. DE EJER. ANT.	13,848,149.22
EQUIPO DE GASOLINERA	296,095.79	RESULTADO DEL EJERCICIO	8,167,636.60
EQUIPO DE COMPUTO	71,230.45	TOTAL CAPITAL CONTABLE	22,033,785.82
DEPRECIACIONES ACUMULADAS	-43,055,184.32		
TOTAL FIJO	17,720,107.05	TOTAL CAPITAL CONTABLE	22,033,785.82
DIFERIDO			
GTOS. ADAPTACIÓN Y/O ORG.	14,950.00		
RETENCIÓN 4% I.V.A.	483,850.80		
ANTICIPOS DE ISR	1,201,311.02		
1.8% AL ACTIVO	268,291.00		
AMORTIZACIONES ACUMULADAS	-5,481.61		
TOTAL DIFERIDO	1,962,921.21		
SUMA DE ACTIVO	24,909,977.56	SUMA PASIVO MAS CAPITAL	24,909,977.56

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Como es normal para este tipo de negocios, uno de los rubros más importantes del Estado de Posición Financiera es el de la cuenta de activo fijo, específicamente el relativo al del equipo de transporte, cuyo monto asciende a \$60'239,356.82. Lo anterior en virtud de la necesidad de contar con el

número de unidades necesarias para poder prestar los servicios de autotransporte a sus clientes.

Tabla 18 "Estado de Resultados de la empresa".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015.	
<u>CONCEPTO</u>	<u>CANTIDADES</u>
INGRESOS POR VENTAS	
INGRESOS POR FLETES	63,770,814.45
DESCUENTOS SOBRE VENTA	-19,902.22
VENTAS NETAS	63,750,912.23
GASTOS DE OPERACIÓN	
DE VENTAS	57,653,184.74
DE ADMINISTRACIÓN	428,780.70
FINANCIEROS	8,381.43
TOTAL GASTOS	58,090,346.87
UTILIDAD DE OPERACIÓN	5,660,565.36
OTROS GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS	
PRODUCTOS FINANCIEROS	-7,202.85
OTROS INGRESOS	-2,690,649.66
OTROS GASTOS	190,781.27
TOTAL OTROS GASTOS Y PRODUCTOS	-2,507,071.24
UTILIDAD ANTES DE ISR Y PTU	8,167,636.60
ISR Y PTU	0.00
UTILIDAD O PÉRDIDA	8,167,636.60

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

A pesar de que la empresa genera importantes cantidades por concepto de utilidades, ocasionalmente se encuentra con problemas de liquidez, ya que gran parte de ellas se destinan en adquirir nuevas unidades para reemplazar a las más antiguas, como se analizó anteriormente, el costo de las inversiones no se reconoce como gasto de forma inmediata, si no que se difiere por varios

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

años. El hecho de implementar una estrategia que disminuya el pago de impuestos beneficiaría a la empresa en el tema de liquidez, ya que el ahorro obtenido podría ser destinado a la adquisición y modernización de las unidades, situación que por ende le permitiría expandir sus operaciones.

V.3 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES.

Para el presente apartado se tomó como base la información contable proporcionada por la compañía correspondiente al ejercicio 2015 con la finalidad de hacer los cálculos procedentes para efectos de determinar el ISR a enterar, tanto en pagos provisionales como en el cálculo anual, sin considerar el efecto de estímulos fiscales ni de facilidades administrativas.

Para estos efectos, se atendió a las disposiciones de carácter tributario aplicables para el ejercicio fiscal 2015, mismas que han sido expuestas en capítulos anteriores del presente trabajo.

V.3.1 Ingresos Acumulables.

La obtención de ingresos constituye el hecho generador de la obligación de pagar impuestos, además de ser un elemento esencial para la determinación de la base impositiva en materia del ISR. El presente apartado tiene como finalidad la determinación de los ingresos fiscales, partiendo de la información financiera que fue proporcionada por la empresa analizada.

De conformidad con la información contable que fue proporcionada, se observa que las cuentas de ingresos se encuentran clasificadas, a grandes rasgos, en: ingresos por fletes, descuentos y bonificaciones sobre fletes, productos financieros y otros ingresos, mismos que a continuación se detallan mes a mes:

Tabla 19 "Resumen de ingresos correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
RESUMEN DE INGRESOS CORRESPONDIENTES AL PRIMER SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS POR FLETES						
INGRESOS POR FLETES	3,484,895.50	4,128,510.15	6,129,767.08	6,566,292.60	5,357,028.80	5,855,484.17
DESCTO Y BONIFICACIÓN S/FLETES						
DESCTO. Y BONIF. S/ FLETES	0.00	0.00	-2,015.00	0.00	0.00	-1,878.60
DESCTO. Y BONIF. S/VTA ACTIVO FIJO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
PRODUCTOS FINANCIEROS						
RENDIMIENTOS	0.53	152.19	329.48	114.76	0.84	0.43
UTILIDAD CAMBIARIA	1,948.15	167.21	387.34	0.00	234.08	395.49
OTROS INGRESOS						
VENTA DE ACTIVO FIJO	500,000.00	130,000.00	172,413.79	261,000.00	0.00	0.00
SUELDOS NO COBRADOS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
DIVERSOS	0.00	0.00	0.00	62,608.00	0.00	0.00
INGRESOS POR PAGO DE SINIESTRO	0.00	611,932.44	223,200.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL DE ING. SEGÚN CONTABILIDAD	3,986,844.18	4,870,761.99	6,524,082.69	6,890,015.36	5,357,263.72	5,854,001.49

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 20 “Resumen de ingresos correspondientes al segundo semestre de 2015”.

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
RESUMEN DE INGRESOS CORRESPONDIENTES AL SEGUNDO SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS POR FLETES						
INGRESOS POR FLETES	6,564,665.74	5,126,910.42	5,358,689.28	5,023,484.30	5,081,919.63	5,093,166.78
DESCTO Y BONIFICACIÓN S/FLETES						
DESCTO. Y BONIF. S/ FLETES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
DESCTO. Y BONIF. S/VTA ACTIVO FIJO	0.00	0.00	0.00	0.00	-16,008.62	0.00
PRODUCTOS FINANCIEROS						
RENDIMIENTOS	92.69	54.00	54.52	250.68	6.64	3.27
UTILIDAD CAMBIARIA	0.00	0.00	1,958.39	0.00	0.00	1,052.16
OTROS INGRESOS						
VENTA DE ACTIVO FIJO	200,000.00	0.00	0.00	250,000.00	0.00	8,000.00
SUELDOS NO COBRADOS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	*581.44
DIVERSOS	0.00	0.00	0.00	0.00	59,781.25	3,183.99
INGRESOS POR PAGO DE SINIESTRO	0.00	77,373.75	0.00	130,575.00	0.00	0.00
TOTAL DE ING. SEGÚN CONTABILIDAD	<u>6,764,758.43</u>	<u>5,204,338.17</u>	<u>5,360,702.19</u>	<u>5,404,309.98</u>	<u>5,125,698.90</u>	<u>5,105,987.64</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Una vez que se contó con información de las partidas contables que representan ingresos para la sociedad, se identificó cuáles deben considerarse como ingresos para efectos fiscales y en qué momento se da el supuesto para la acumulación de los mismos.

De acuerdo con lo dispuesto en la LISR y a lo expuesto en el punto III.3 del presente trabajo, se identificó que los ingresos por fletes, los rendimientos (que son intereses) y la utilidad cambiaria deben acumularse en su totalidad para efectos fiscales, por lo que no es necesario realizar ajuste alguno en dichas cifras.

Los descuentos y bonificaciones sobre fletes fueron efectuados a un cliente debido a que hubo un faltante en la mercancía transportada en uno de los viajes que realizó la empresa, en virtud de lo anterior sólo fue efectivamente cobrada la diferencia entre el precio del servicio de autotransporte y el faltante reclamado, situación que fue amparada mediante la expedición la nota de crédito correspondiente. En general, los descuentos y bonificaciones que haga un contribuyente tienen el tratamiento de deducciones para efectos fiscales, no obstante lo anterior, se consideró que, al tributar bajo el sistema de flujo de efectivo aplicable al Régimen de los Coordinados, la empresa debió restar de los ingresos por fletes, los descuentos mencionados.

A los ingresos contables por venta de activo fijo se les disminuyó, en los casos que resultó procedente, el costo fiscal (costo de venta actualizado), es decir las cantidades que estaban pendientes de deducir al momento de efectuar la enajenación respectiva, con ello se obtuvo la ganancia fiscal acumulable por la venta de los activos fijos. Para efectos de lo anterior fue necesario consultar la cédula de depreciaciones de la compañía y con ello hacer la determinación correspondiente, misma que se muestra mediante la siguiente tabla:

Tabla 21 "Determinación de la ganancia fiscal en venta de activo fijo".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.										
DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO										
EJERCICIO 2015										
FECHA DE ADQUISICION	FECHA DE ENAJENACION	MOI	DEP'N ACUMULADA	COSTO DE VTA. HISTORICO	I.N.P.C.			F.A.	COSTO DE VTA. ACTUALIZADO	
					ADQUISICION	UMPMPU	NOTA			
15-feb-10	31-ene-15	1,044,785.29	1,044,785.29	0.00	97.1341	115.9540	a)	1.1937	0.00	
31-dic-09	28-feb-15	465,800.00	465,800.00	0.00	95.5370	115.9540	a)	1.2137	0.00	
31-dic-08	31-mar-15	398,000.00	398,000.00	0.00	92.2407	115.9540	a)	1.2570	0.00	
31-jul-11	30-abr-15	412,250.00	377,895.83	34,354.17	100.5210	115.9540	a)	1.1535	39,627.54	
30-nov-11	31-jul-15	342,500.00	306,822.92	35,677.08	102.7070	116.6470	b)	1.1357	40,518.46	
31-dic-12	31-jul-15	310,000.00	193,750.00	116,250.00	107.2460	116.6470	b)	1.0876	126,433.50	
31-mar-10	31-oct-15	465,800.00	465,800.00	0.00	97.8236	116.3450	c)	1.1893	0.00	
31-ago-12	31-dic-15	24,000.00	19,500.00	4,500.00	105.2790	115.7640	d)	1.0995	4,947.75	
		3,463,135.29	3,272,354.04	190,781.25						211,527.24
FECHA DE ENAJENACION	PRECIO DE VENTA	COSTO DE VTA ACTUALIZADO	UTILIDAD EN VTA. DE A.F.							
31-ene-15	500,000.00	0.00	500,000.00							
28-feb-15	130,000.00	0.00	130,000.00							
31-mar-15	172,413.79	0.00	172,413.79							
30-abr-15	261,000.00	39,627.54	221,372.46							
31-jul-15	200,000.00	166,951.96	33,048.04							
31-oct-15	250,000.00	0.00	250,000.00							
31-dic-15	8,000.00	4,947.75	3,052.25							
		1,521,413.79	211,527.24	1,309,886.55						

UMPMPU
(ÚLTIMO MES PRIMERA MITAD PERIODO DE UTILIZACION)

a) INPC correspondiente al mes de Enero de 2015.
 b) INPC correspondiente al mes de Marzo de 2015.
 c) INPC correspondiente al mes de Abril de 2015.
 d) INPC correspondiente al mes de Mayo de 2015.

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

La cantidad que aparece en la cuenta "sueldos no cobrados" corresponde a un ajuste contable de años anteriores que realizó la compañía en el mes de diciembre de 2015, por lo que se consideró que debe ser excluido de los ingresos que computan para efectos fiscales.

Los ingresos que aparecen en el rubro de "diversos" corresponden a ventas de refacciones usadas para camiones, por lo que también fueron considerados como ingresos gravados para efectos del ISR.

Por otra parte, los “ingresos por pago de siniestro” corresponden a cantidades recibidas de las aseguradoras por unidades que sufrieron algún siniestro durante la realización normal de las operaciones de la empresa. Dichas cantidades se recibieron y no fueron reinvertidas para la adquisición de nuevas unidades, por lo que deben ser acumuladas para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, una vez identificadas las partidas de ingresos que deben ser consideradas como acumulables o gravables para fines fiscales y cuáles excluidas, fue necesario identificar el momento de su acumulación, es decir, dichos ingresos se deberán considerar para efectos del ISR hasta que sean efectivamente cobrados. Para ello se determinó el flujo de efectivo mediante la aplicación de los saldos existentes en las cuentas por cobrar a clientes (libres del efecto de los impuestos trasladados y retenidos) por cada uno de los meses del ejercicio.

A continuación se muestra la “Conciliación Fiscal para Ingresos”, en la cual se puede observar la forma en que fueron determinados los ingresos acumulables para ISR por cada uno de los meses del ejercicio fiscal 2015:

Tabla 22 "Conciliación entre los ingresos contable e ingresos fiscales, correspondiente al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
CONCILIACIÓN ENTRE LOS INGRESOS CONTABLES E INGRESOS FISCALES.						
PRIMER SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
TOTAL DE ING. SEGÚN CONTABILIDAD	6,764,758.43	5,281,711.92	5,360,702.19	5,534,884.98	5,185,480.15	5,109,171.63
CONCILIACIÓN FISCAL PARA INGRESOS						
(-) ING. CONTABLES NO FISCALES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(-) COSTO FISCAL POR VTA. DE ACT. FIJO	0.00	0.00	0.00	-39,627.54	0.00	0.00
(+) ING. POR COBRAR AL INICIO DEL MES	0.00	1,100.35	1,520.00	46,613.37	47,924.18	95,502.04
(-) ING. POR COBRAR AL FINAL DEL MES	-1,100.35	-1,520.00	-46,613.37	-47,924.18	-95,502.04	-640.00
(=) INGRESOS ACUMULABLES PARA ISR	<u>6,763,658.08</u>	<u>5,281,292.27</u>	<u>5,315,608.82</u>	<u>5,493,946.64</u>	<u>5,137,902.28</u>	<u>5,204,033.67</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 23 "Conciliación entre los ingresos contable e ingresos fiscales, correspondiente al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
CONCILIACIÓN ENTRE LOS INGRESOS CONTABLES E INGRESOS FISCALES.						
SEGUNDO SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
TOTAL DE ING. SEGÚN CONTABILIDAD	6,764,758.43	5,204,338.17	5,360,702.19	5,404,309.98	5,125,698.90	5,105,987.64
CONCILIACIÓN FISCAL PARA INGRESOS						
(-) ING. CONTABLES NO FISCALES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	-581.44
(-) COSTO FISCAL POR VTA. DE ACT. FIJO	-166,951.96	0.00	0.00	0.00	0.00	-4,947.75
(+) ING. POR COBRAR AL INICIO DEL MES	2,692,953.48	2,447,018.32	2,215,544.54	2,472,519.08	2,393,006.49	2,020,875.25
(-) ING. POR COBRAR AL FINAL DEL MES	-2,447,018.32	-2,215,544.54	-2,472,519.08	-2,393,006.49	-2,020,875.25	-2,017,382.01
(=) INGRESOS ACUMULABLES PARA ISR	<u>6,843,741.63</u>	<u>5,435,811.95</u>	<u>5,103,727.65</u>	<u>5,483,822.57</u>	<u>5,497,830.14</u>	<u>5,103,951.69</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.3.2 Deducciones Autorizadas.

Otro de los elementos importantes para la determinación de la base gravable para ISR son las deducciones, mismas que para ser procedentes deben ser, en primera instancia, considerados como estrictamente indispensables para la realización de la actividad del contribuyente, además de reunir una serie de requisitos fiscales. Por lo anterior se tuvo especial cuidado para su determinación a fin de evitar un posible rechazo por parte de la autoridad, en caso de que llegara a ejercer sus facultades de comprobación.

V.3.2.1 Deducciones en General.

Al igual que en el caso de los ingresos acumulables, para la determinación de las deducciones autorizadas se tomó como punto de partida un resumen que muestra mes a mes los principales gastos realizados por la compañía, correspondientes al periodo del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015, con la finalidad de identificar cuáles pueden considerarse como deducibles, cuáles lo son de manera parcial y, cuáles deben ser catalogados como no deducibles para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto.

A continuación se muestra un resumen sobre las principales cuentas contables de gastos efectuados por la compañía:

Tabla 24 "Resumen de gastos correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
RESUMEN DE GASTOS CORRESPONDIENTES AL PRIMER SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
GASTOS DE VENTAS						
SALARIOS	482,991.43	486,760.18	604,741.69	544,912.87	514,935.24	630,392.09
CUOTAS CAMINOS Y PUENTES	395,406.65	300,874.64	436,755.15	364,425.02	364,606.03	404,435.21
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	1,236,056.44	1,532,355.58	1,574,690.77	1,294,801.76	1,238,979.09	1,319,809.31
FLETES Y ACARREOS	4,782.73	72,419.68	8,969.91	12,630.70	9,376.28	2,918,684.89
MTTO. DE EQUIPO DE TRANSPORTE	494,551.51	314,251.79	553,213.98	593,172.60	304,713.53	670,841.57
DEP. EQUIPO DE TRANSPORTE	567,512.95	567,512.95	567,512.95	567,512.95	567,512.95	567,512.95
DEP. MAQUINARIA Y EQUIPO	271.66	271.66	271.66	271.66	271.66	271.66
MULTAS NO DEDUCIBLES	31.00	6,000.00	0.00	4,080.36	0.00	16,238.55
OTROS GASTOS DE VENTAS	126,237.46	201,221.21	21,129.06	1,216,647.24	273,511.85	166,299.11
SUBTOTAL GASTOS DE VENTA	3,307,841.83	3,481,667.69	3,767,285.17	4,598,455.16	3,273,906.63	6,694,485.34
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
SALARIOS	22,907.66	18,445.65	20,677.16	16,957.16	16,670.16	28,985.66
DEP. MOBILIARIO Y EQUIPO	71.15	71.15	71.15	71.15	71.15	71.15
DEP. EQUIPO DE COMPUTO	457.34	457.34	457.34	457.34	457.34	457.34
AMORTIZACIÓN	62.29	62.29	62.29	62.29	62.29	62.29
OTROS GASTOS DE ADMÓN.	0.00	1,947.24	16,378.35	2,734.38	12,136.98	2,585.23
SUBTOTAL GASTOS DE ADMÓN.	23,498.44	20,983.67	37,646.29	20,282.32	29,397.92	32,161.67
GASTOS FINANCIEROS						
PÉRDIDA CAMBIARIA	0.00	0.00	0.00	53.06	0.00	0.00
DIF. EN COBROS Y PAGOS	10.18	7.53	19.56	-3.90	18.29	22.45
COMISIONES BANCARIAS	567.50	652.50	622.50	1,307.50	498.50	585.80
SUBTOTAL GASTOS FINANCIEROS	577.68	660.03	642.06	1,356.66	516.79	608.25
OTROS GASTOS						
COSTO DE VTA. DE ACTIVO FIJO	0.00	0.00	0.00	34,354.17	0.00	0.00
SUBTOTAL OTROS GASTOS	0.00	0.00	0.00	34,354.17	0.00	0.00
TOTAL DE GTOS. SEGÚN CONTABILIDAD	3,331,917.95	3,503,311.39	3,805,573.52	4,654,448.31	3,303,821.34	6,727,255.26

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 25 "Resumen de gastos correspondientes al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
RESUMEN DE GASTOS CORRESPONDIENTES AL SEGUNDO SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
GASTOS DE VENTAS						
SALARIOS	504,895.11	658,339.66	511,414.14	496,952.12	629,899.87	490,087.45
CUOTAS CAMINOS Y PUENTES	407,418.96	353,044.32	365,784.50	374,686.20	370,867.24	352,636.23
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	1,436,282.44	1,479,600.42	1,291,084.75	1,166,182.76	1,354,936.23	1,399,761.17
FLETES Y ACARREOS	1,226,145.26	1,187,911.79	1,143,512.58	1,065,353.83	1,036,239.30	2,055,679.11
MITO. DE EQUIPO DE TRANSPORTE	351,105.48	307,716.29	607,942.62	606,564.93	978,870.17	1,380,471.81
DEP. EQUIPO DE TRANSPORTE	567,512.95	567,512.95	567,512.95	567,512.95	567,512.95	491,533.93
DEP. MAQUINARIA Y EQUIPO	271.66	271.66	271.66	271.66	271.66	572.26
MULTAS NO DEDUCIBLES	738.13	636.00	0.00	0.00	11,270.97	0.00
OTROS GASTOS DE VENTAS	290,498.03	194,364.93	254,361.46	114,082.83	2,363,590.82	377,583.77
SUBTOTAL GASTOS DE VENTA	4,784,868.02	4,749,398.02	4,741,884.66	4,391,607.28	7,313,459.21	6,548,325.73
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
SALARIOS	35,238.83	45,492.16	35,981.66	33,159.33	38,155.66	36,692.46
DEP. MOBILIARIO Y EQUIPO	71.15	71.15	71.15	71.15	71.15	-1,494.02
DEP. EQUIPO DE COMPUTO	457.34	457.34	457.34	457.34	457.34	271.74
AMORTIZACIÓN	62.29	62.29	62.29	62.29	62.29	62.31
OTROS GASTOS DE ADMÓN.	16,329.63	1,833.11	6,625.97	1,787.52	5,060.67	6,659.46
SUBTOTAL GASTOS DE ADMÓN.	52,159.24	47,916.05	43,198.41	35,537.63	43,807.11	42,191.95
GASTOS FINANCIEROS						
PÉRDIDA CAMBIARIA	0.00	0.00	0.00	631.66	0.00	57.48
DIF. EN COBROS Y PAGOS	19.71	22.08	16.11	14.69	5.68	6.13
COMISIONES BANCARIAS	452.50	643.50	517.76	744.95	340.00	547.71
SUBTOTAL GASTOS FINANCIEROS	472.21	665.58	533.87	1,391.30	345.68	611.32
OTROS GASTOS						
COSTO DE VTA. DE ACTIVO FIJO	151,927.10	0.00	0.00	0.00	0.00	4,500.00
SUBTOTAL OTROS GASTOS	151,927.10	0.00	0.00	0.00	0.00	4,500.00
TOTAL DE Gtos. SEGÚN CONTABILIDAD	4,989,426.57	4,797,979.65	4,785,616.94	4,428,536.21	7,357,612.00	6,595,629.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Del resumen de gastos mostrado y de la revisión efectuada se concluyó que es procedente la de deducción de los siguientes gastos: cuotas de caminos y puentes, fletes y acarreos (que son pagados a otras empresas transportistas debido al exceso de viajes solicitados por los clientes), mantenimiento del equipo de transporte, otros gastos de ventas y administración, pérdida

cambiaría y comisiones bancarias. Lo anterior en virtud de que son erogaciones estrictamente indispensables y cumplen con requisitos fiscales de comprobación y de pago.

La deducción por concepto de salarios y remuneraciones al personal así como la deducción de inversiones son analizados con mayor detalle en apartados posteriores.

Respecto a los gastos por concepto de combustibles y lubricantes se observó que por la mayoría se cumplió con el requisito fiscal de ser pagados a través de medios bancarios, sin embargo por una parte de ellos no, motivo por el que esta partida no puede considerarse como deducible en su totalidad. A continuación se muestra la integración de consumos y formas de pagos de la partida contable que fue analizada:

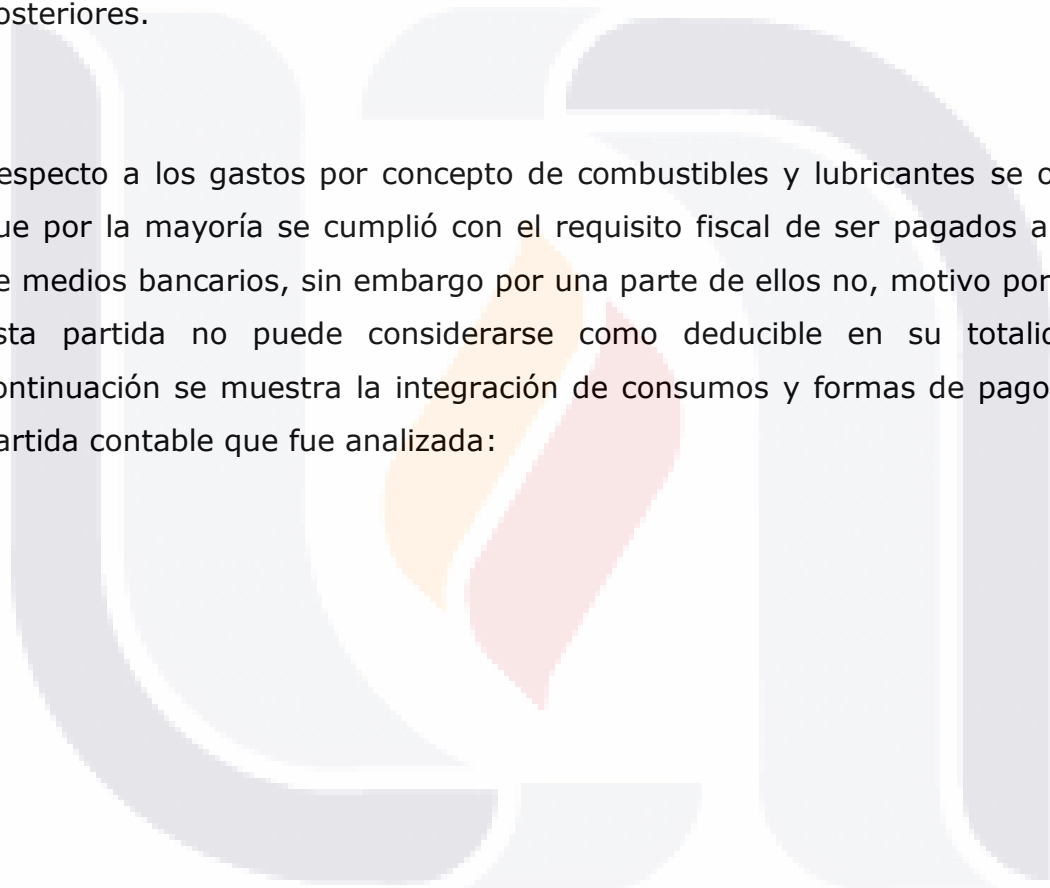


Tabla 26 "Integración de pagos por concepto de combustibles".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. INTEGRACIÓN DE PAGOS POR CONCEPTO DE COMBUSTIBLES. EJERCICIO 2015.			
MES	CONSUMO DE COMBUSTIBLES TOTAL	CONSUMO DE COMBUSTIBLES PAGADOS CON MEDIOS BANCARIOS	CONSUMO DE COMBUSTIBLES PAGADOS EN EFECTIVO
ENERO	1,236,056.44	1,236,056.44	0.00
FEBRERO	1,532,355.58	1,308,927.51	223,428.07
MARZO	1,574,690.77	1,562,324.73	12,366.04
ABRIL	1,294,801.76	1,152,914.86	141,886.90
MAYO	1,238,979.09	1,238,979.09	0.00
JUNIO	1,319,809.31	1,112,820.86	206,988.45
JULIO	1,436,282.44	1,436,282.44	0.00
AGOSTO	1,479,600.42	1,171,041.36	308,559.06
SEPTIEMBRE	1,291,084.75	1,291,084.75	0.00
OCTUBRE	1,166,182.76	1,166,182.76	0.00
NOVIEMBRE	1,354,936.23	1,241,598.35	113,337.88
DICIEMBRE	1,399,761.17	1,142,358.25	257,402.92
TOTALES	16,324,540.72	15,060,571.40	1,263,969.32

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

De la integración anterior se concluyó que sólo es procedente la deducción de combustibles y lubricantes hasta por la cantidad de \$15'060,571.40, por la diferencia, cuyo monto asciende a \$1'263,969.32, no es posible efectuar la deducción debido a que no se cumplió con el requisito fiscal de medio de pago.

Otras partidas que fueron consideradas como no deducibles son las relativas a las multas y las diferencias en cobros y pagos. En opinión personal, las diferencias en cobros y pagos no pueden deducirse debido a que son generadas por pequeños pagos en exceso efectuados a proveedores y de los cuales no se cuenta con un comprobante fiscal que los ampare.

Tampoco fue considerado dentro de las deducciones autorizadas el costo de venta de activo fijo debido a que dicha cantidad, una vez actualizada, ya fue

considerada en de la determinación de la ganancia fiscal por venta de activo fijo.

V.3.2.2 Deducción de Sueldos y Salarios.

El pago de remuneraciones, que sean ingresos gravados para los trabajadores, es una partida deducible al 100%, siempre y cuando el patrón efectúe las retenciones de ISR correspondientes, entregue el subsidio para el empleo (cuando sea procedente) y que además cumpla con sus obligaciones patronales para los efectos del Seguro Social.

A partir del ejercicio fiscal 2014 fue limitada la deducción de los pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores. Dicha limitante consiste en que la empresa sólo se puede deducir un 47% o un 53% sobre las erogaciones exentas para los trabajadores. Se puede aplicar la tasa de deducción del 53% en el caso de que la empresa no disminuya el nivel de salarios exentos en el ejercicio presente, respecto de las que entregó en el ejercicio inmediato anterior, de lo contrario se le castiga permitiéndole deducir sólo el 47% sobre las remuneraciones mencionadas.

Para los efectos del presente apartado se revisó que la empresa cumplió con todas la obligaciones que le impone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que resulta deducible al 100% el total de remuneraciones gravadas para los trabajadores. Con respecto a las remuneraciones exentas, se validó que mantuvo el mismo nivel, respecto a las del ejercicio anterior, por lo que la tasa de deducción que se aplicó fue del 53%.

A continuación se muestra la tabla mediante el cual se determinó la deducción de salarios y remuneraciones al personal, por cada uno de los meses del ejercicio 2015:

Tabla 27 "Determinación de salarios y remuneraciones deducibles para ISR".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. DETERMINACIÓN DE SALARIOS Y REMUNERACIONES DEDUCIBLES PARA ISR. EJERCICIO 2015.						
MES	TOTAL DE SALARIOS	SALARIOS GRAVADOS	SALARIOS EXENTOS	% DE DEDUCCIÓN SOBRE SALARIOS EXENTOS	SALARIOS EXENTOS DEDUCIBLES	TOTAL DE SALARIOS DEDUCIBLES
ENERO	490,759.25	482,013.72	8,745.53	53%	4,635.13	486,648.85
FEBRERO	489,581.09	482,973.59	6,607.50	53%	3,501.98	486,475.57
MARZO	603,498.64	595,287.04	8,211.60	53%	4,352.15	599,639.19
ABRIL	541,329.87	531,505.03	9,824.84	53%	5,207.17	536,712.20
MAYO	510,010.34	501,611.99	8,398.35	53%	4,451.13	506,063.12
JUNIO	636,499.63	624,609.55	11,890.09	53%	6,301.75	630,911.29
JULIO	521,989.62	506,041.06	15,948.56	53%	8,452.74	514,493.80
AGOSTO	675,743.66	658,687.63	17,056.04	53%	9,039.70	667,727.32
SEPTIEMBRE	525,364.34	511,901.54	13,462.81	53%	7,135.29	519,036.82
OCTUBRE	505,647.90	493,384.64	12,263.26	53%	6,499.53	499,884.17
NOVIEMBRE	644,807.18	628,607.43	16,199.76	53%	8,585.87	637,193.30
DICIEMBRE	760,453.88	573,339.20	187,114.68	53%	99,170.78	672,509.98
TOTALES	<u>6,905,685.40</u>	<u>6,589,962.40</u>	<u>315,723.00</u>		<u>167,333.19</u>	<u>6,757,295.59</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.3.2.3 Deducción de Inversiones.

Para la realización de su actividad, la empresa cuenta con los siguientes bienes de activo fijo: equipo de transporte, mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo, maquinaria y equipo, así como equipo de gasolinera. Del último se observó que la sociedad cuenta con una estación privada mediante la cual

abastece la mayor parte de su consumo de diésel, misma que es suministrada directamente por Petróleos Mexicanos (PEMEX).

De acuerdo con lo expuesto en el punto III.4.4, la deducción de inversiones se determina mediante la aplicación de los porcentajes máximos autorizados por la Ley, sobre el Monto Original de la Inversión (MOI) de los activos fijos, pudiendo actualizar su importe por el efecto de la inflación mediante la aplicación de un factor de actualización.

Para los efectos del presente apartado, a continuación se muestran los porcentos de deducción que aplicó la empresa por cada uno de los rubros de activo fijo:

Tabla 28 "Porcientos de deducción para activos fijos de la empresa".

CONCEPTO	% DE DEDUCCION
Equipo de Transporte	25%
Mobiliario y Equipo de Oficina	10%
Equipo de Cómputo	30%
Maquinaria y Equipo	10%
Equipo de Gasolinera (construcciones)	5%

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Se observó que el equipo de gasolinera se encuentra totalmente depreciado, sin embargo se considera pertinente informar el porcentaje que le correspondería para fines informativos del lector.

En la cédula de depreciaciones se encuentra detallada la información correspondiente a fecha de adquisición, el MOI y el monto de la deducción de inversiones que corresponde a de cada uno de los activos fijos de la compañía, por lo que, para efectos del presente trabajo, sólo se muestra un resumen de las cantidades que, por concepto de depreciación histórica y deducción de inversiones, resultaron aplicables en cada uno de los meses del ejercicio 2015:

Tabla 29 "Resumen de la depreciación histórica y la deducción de inversiones para el ejercicio 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.		
RESUMEN DE LA DEPRECIACIÓN HISTÓRICA Y LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.		
EJERCICIO 2015.		
MES	DEPRECIACIÓN HISTÓRICA	DEDUCCIÓN DE INVERSIONES
ENERO	496,038.23	530,966.60
FEBRERO	496,038.23	530,966.60
MARZO	525,093.64	558,242.85
ABRIL	529,450.83	563,856.08
MAYO	571,408.88	602,825.79
JUNIO	555,531.72	594,899.04
JULIO	564,996.30	593,577.45
AGOSTO	591,037.97	609,876.91
SEPTIEMBRE	609,035.84	636,534.63
OCTUBRE	590,971.90	594,115.37
NOVIEMBRE	590,971.90	613,711.96
DICIEMBRE	621,752.82	653,442.65
TOTALES	<u>6,742,328.25</u>	<u>7,083,015.91</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

El total de la depreciación histórica que fue determinada debería coincidir mes a mes contra los cargos efectuados en las cuentas de gastos por depreciaciones y amortizaciones, sin embargo, fueron detectadas algunas diferencias, mismas se cuantificaron mediante la elaboración de la siguiente tabla:

Tabla 30 "Integración de diferencias en depreciaciones contables".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.			
INTEGRACIÓN DE DIFERENCIAS EN DEPRECIACIONES CONTABLES.			
EJERCICIO 2015.			
MES	DEPRECIACIÓN	DEPRECIACIÓN SEGÚN CONTABILIDAD	DIFERENCIA
ENERO	496,038.23	568,375.39	72,337.16
FEBRERO	496,038.23	568,375.39	72,337.16
MARZO	525,093.64	568,375.39	43,281.75
ABRIL	529,450.83	568,375.39	38,924.56
MAYO	571,408.88	568,375.39	-3,033.49
JUNIO	555,531.72	568,375.39	12,843.67
JULIO	564,996.30	568,375.39	3,379.09
AGOSTO	591,037.97	568,375.39	-22,662.58
SEPTIEMBRE	609,035.84	568,375.39	-40,660.45
OCTUBRE	590,971.90	568,375.39	-22,596.51
NOVIEMBRE	590,971.90	568,375.39	-22,596.51
DICIEMBRE	621,752.82	490,946.22	-130,806.60
TOTALES	<u>6,742,328.25</u>	<u>6,743,075.51</u>	<u>747.26</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Dichas diferencias fueron comentadas con el personal de la compañía a fin de que realicen los ajustes contables correspondientes. No obstante lo anterior, los errores encontrados no limitaron la determinación de las deducciones autorizadas, ya que al total de gastos según contabilidad le fueron disminuidas las cantidades registradas en la cuenta de depreciaciones y amortizaciones (tal y como estaban), posteriormente fue adicionado el efecto de la deducción de inversiones.

Una vez que fueron efectuados los cálculos y correcciones anteriores, a continuación se muestra un resumen anual que refleja, por cada tipo de activo fijo, las cantidades determinadas por concepto de depreciación contable (histórica) y deducción de inversiones:

Tabla 31 "Resumen de depreciaciones contables y deducción de inversiones del ejercicio 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.				
RESUMEN DE DEPRECIACIONES CONTABLES Y DEDUCCIÓN DE INVERSIONES (ANUAL).				
EJERCICIO 2015.				
CONCEPTO	% DE DEDUCCIÓN ANUAL	DEPRECIACIÓN CONTABLE	DEDUCCIÓN DE INVERSIONES	
EQUIPO DE TRANSPORTE	25%	6,734,176.50	7,073,495.52	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	10%	1,355.00	1,444.56	
EQUIPO DE COMPUTO	30%	3,536.75	3,583.25	
MAQUINARIA Y EQUIPO	10%	3,260.00	4,492.59	
EQUIPO DE GASOLINERA	5%	0.00	0.00	
TOTALES		6,742,328.25	7,083,015.91	

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.3.2.4 Determinación de Deduciones Autorizadas.

Hasta este punto fue realizado un análisis para determinar cuáles partidas de gastos pueden ser consideradas como deducibles, de conformidad con lo dispuesto por la ley del ISR. No obstante lo anterior, y de acuerdo con lo expuesto en el punto III.4.2 del marco teórico, aún falta cumplir con el requisito de que las deducciones estuvieran efectivamente pagadas en cada uno de los periodos. Para ello se determinó el flujo de efectivo mediante la aplicación de los saldos existentes en las cuentas por pagar a proveedores (libres del efecto de los impuestos trasladados y retenidos) por cada uno de los meses del ejercicio.

A continuación se muestra la "Conciliación entre los gastos contables y deducciones autorizadas", en la cual se puede observar la forma en que fueron determinadas las deducciones autorizadas para ISR, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal 2015:

Tabla 32 "Conciliación entre los gastos contables y las deducciones autorizadas, correspondiente al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
CONCILIACIÓN ENTRE LOS GASTOS CONTABLES Y DEDUCCIONES AUTORIZADAS.						
PRIMER SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
TOTAL DE GTOS. SEGÚN CONTABILIDAD	3,331,917.95	3,503,311.39	3,805,573.52	4,654,448.31	3,303,821.34	6,727,255.26
CONCILIACIÓN FISCAL PARA DEDUCCIONES						
(-) SALARIOS	-505,899.09	-505,205.83	-625,418.85	-561,870.03	-531,605.40	-659,377.75
(+) SALARIOS DEDUCIBLES	486,648.85	486,475.57	599,639.19	536,712.20	506,063.12	630,911.29
(-) DEP. Y AMORT. CONTABLES	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39
(+) DEDUCCIÓN DE INVERSIONES	530,966.60	530,966.60	558,242.85	563,856.08	602,825.79	594,899.04
(-) GASTOS NO DEDUCIBLES	-31.00	-6,000.00	0.00	-4,080.36	0.00	-16,238.55
(-) COMBUSTIBLE NO DEDUCIBLES	0.00	-223,428.07	-12,366.04	-141,886.90	0.00	-206,988.45
(-) DIF. EN COBROS Y PAGOS	-10.18	-7.53	-19.56	3.90	-18.29	-22.45
(-) COSTO DE VTA. DE ACTIVO FIJO	0.00	0.00	0.00	-34,354.17	0.00	0.00
(+) SALDO INICIAL DE PROVEEDORES	321,941.79	0.00	163,280.48	497,763.24	626,128.38	215,128.38
(-) SALDO FINAL DE PROVEEDORES	0.00	-163,280.48	-497,763.24	-626,128.38	-215,128.38	-102,278.25
(=) DEDUCCIONES AUT. PARA ISR	<u>3,597,159.54</u>	<u>3,054,456.25</u>	<u>3,422,792.95</u>	<u>4,316,088.50</u>	<u>3,723,711.16</u>	<u>6,614,913.13</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 33 "Conciliación entre los gastos contables y las deducciones autorizadas, correspondiente al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
CONCILIACIÓN ENTRE LOS GASTOS CONTABLES Y DEDUCCIONES AUTORIZADAS.						
SEGUNDO SEMESTRE DE 2015.						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
TOTAL DE GTOS. SEGÚN CONTABILIDAD	4,989,426.57	4,797,979.65	4,785,616.94	4,428,536.21	7,357,612.00	6,595,629.00
CONCILIACIÓN FISCAL PARA DEDUCCIONES						
(-) SALARIOS	-540,133.94	-703,831.82	-547,395.80	-530,111.45	-668,055.53	-526,779.91
(+) SALARIOS DEDUCIBLES	514,493.80	667,727.32	519,036.82	499,884.17	637,193.30	672,509.98
(-) DEP. Y AMORT. CONTABLES	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-568,375.39	-490,946.22
(+) DEDUCCIÓN DE INVERSIONES	593,577.45	609,876.91	636,534.63	594,115.37	613,711.96	653,442.65
(-) GASTOS NO DEDUCIBLES	-738.13	-636.00	0.00	0.00	-11,270.97	0.00
(-) COMBUSTIBLE NO DEDUCIBLES	0.00	-308,559.06	0.00	0.00	-113,337.88	-257,402.92
(-) DIF. EN COBROS Y PAGOS	-19.71	-22.08	-16.11	-14.69	-5.68	-6.13
(-) COSTO DE VTA. DE ACTIVO FIJO	-151,927.10	0.00	0.00	0.00	0.00	-4,500.00
(+) SALDO INICIAL DE PROVEEDORES	102,278.25	2,280.48	2,280.48	2,280.48	2,280.48	2,280.48
(-) SALDO FINAL DE PROVEEDORES	-2,280.48	-2,280.48	-2,280.48	-2,280.48	-2,280.48	-1,010,414.19
(=) DEDUCCIONES AUT. PARA ISR	<u>4,936,301.32</u>	<u>4,494,159.53</u>	<u>4,825,401.09</u>	<u>4,424,034.21</u>	<u>7,247,471.81</u>	<u>5,633,812.74</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.3.3 Determinación de Pagos Provisionales.

Una vez determinados los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas en apartados anteriores, posteriormente se procedió a determinar los pagos provisionales (sin aplicar beneficios fiscales) correspondientes a cada uno de los meses del ejercicio 2015. La mecánica para el cálculo se hizo de conformidad con lo expuesto en el apartado III.5 del presente trabajo, misma que a continuación se muestra:

Tabla 34 "Determinación de los pagos provisionales de ISR correspondientes al primer semestre de 2015, sin aplicar beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
PRIMER SEMESTRE DE 2015						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS DEL PERIODO	3,691,462.70	5,101,303.25	5,307,176.20	5,192,100.34	3,306,117.80	8,152,228.12
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	0.00	3,691,462.70	8,792,765.95	14,099,942.15	19,292,042.49	22,598,160.29
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	3,691,462.70	8,792,765.95	14,099,942.15	19,292,042.49	22,598,160.29	30,750,388.41
DED. AUT. DEL PERIODO	3,597,159.54	3,054,456.25	3,422,792.95	4,316,088.50	3,723,711.16	6,614,913.13
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	0.00	3,597,159.54	6,651,615.78	10,074,408.74	14,390,497.23	18,114,208.40
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	3,597,159.54	6,651,615.78	10,074,408.74	14,390,497.23	18,114,208.40	24,729,121.52
P.T.U. PAGADA	0.00	0.00	0.00	0.00	482,978.00	482,978.00
PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
BASE GRAVABLE DEL PAGO PROV.	94,303.16	2,141,150.17	4,025,533.41	4,901,545.26	4,000,973.90	5,538,288.89
TASA DE I.S.R.	30%	30%	30%	30%	30%	30%
I.S.R. CAUSADO	28,290.95	642,345.05	1,207,660.02	1,470,463.58	1,200,292.17	1,661,486.67
PAGOS PROV. EFECTUADOS CON ANT.	0.00	28,290.95	642,345.05	1,207,660.02	1,470,463.58	1,470,463.58
I.S.R. RETENIDO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. A CARGO	28,290.95	614,054.10	565,314.97	262,803.55	0.00	191,023.09
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CANTIDAD A PAGAR	28,290.95	614,054.10	565,314.97	262,803.55	0.00	191,023.09

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 35 "Determinación de los pagos provisionales de ISR correspondientes al segundo semestre de 2015, sin aplicar beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
SEGUNDO SEMESTRE DE 2015						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS DEL PERIODO	6,843,741.63	5,435,811.95	5,103,727.65	5,483,822.57	5,497,830.14	5,103,951.69
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	30,750,388.41	37,594,130.05	43,029,942.00	48,133,669.65	53,617,492.22	59,115,322.36
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	37,594,130.05	43,029,942.00	48,133,669.65	53,617,492.22	59,115,322.36	64,219,274.05
DED. AUT. DEL PERIODO	4,936,301.32	4,494,159.53	4,825,401.09	4,424,034.21	7,247,471.81	5,633,812.74
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	24,729,121.52	29,665,422.84	34,159,582.37	38,984,983.46	43,409,017.68	50,656,489.48
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	29,665,422.84	34,159,582.37	38,984,983.46	43,409,017.68	50,656,489.48	56,290,302.22
P.T.U. PAGADA	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00
PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
BASE GRAVABLE DEL PAGO PROV.	7,445,729.21	8,387,381.62	8,665,708.18	9,725,496.54	7,975,854.87	7,445,993.82
TASA DE I.S.R.	30%	30%	30%	30%	30%	30%
I.S.R. CAUSADO	2,233,718.76	2,516,214.49	2,599,712.46	2,917,648.96	2,392,756.46	2,233,798.15
PAGOS PROV. EFECTUADOS CON ANT.	1,661,486.67	2,233,718.76	2,516,214.49	2,599,712.46	2,917,648.96	2,917,648.96
I.S.R. RETENIDO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. A CARGO	572,232.09	282,495.73	83,497.97	317,936.51	0.00	0.00
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CANTIDAD A PAGAR	572,232.09	282,495.73	83,497.97	317,936.51	0.00	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Como se puede observar, el monto total a enterar en pagos provisionales, determinados sin aplicar beneficios fiscales, asciende a la cantidad de \$2'917,648.96, lo cual representa una importante salida de recursos para la empresa.

V.3.4 Determinación Del Impuesto Anual.

Para la determinación del impuesto anual, sin la aplicación de beneficios fiscales, se tomó como base la sumatoria de los ingresos acumulables así como de las deducciones autorizadas, calculados en cada uno de los meses del ejercicio 2015. El procedimiento para el cálculo anual fue realizado de conformidad con lo expuesto en el punto III.6 del presente trabajo.

Tabla 36 "Cálculo anual del ISR para el ejercicio 2015, sin aplicar beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. CÁLCULO ANUAL DEL ISR SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES. EJERCICIO 2015.	
CONCEPTO	IMPORTE
INGRESOS ACUMULABLES	64,219,274.05
(-) DEDUCCIONES AUTORIZADAS	56,290,302.22
(=) UTILIDAD FISCAL	<u>7,928,971.82</u>
(-) PTU PAGADA	482,978.00
(-) PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00
(=) UTILIDAD GRAVABLE	<u>7,445,993.82</u>
(X) TASA DE I.S.R.	30%
(=) I.S.R. DEL EJERCICIO	<u>2,233,798.15</u>
(-) PAGOS PROVISIONALES	2,917,648.96
(-) I.S.R. RETENIDO	0.00
(=) I.S.R. A FAVOR DEL EJERCICIO	<u>-683,850.81</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Como se puede apreciar, el impuesto anual del ejercicio determinado asciende a la cantidad de \$2'233,798.15, mismo que se cubre con los pagos provisionales calculados, incluso se observa que estos fueron superiores al ISR

anual causado, situación que genera un saldo a favor en la declaración anual por un importe que asciende a \$683,850.81. Dicho saldo a favor es susceptible de ser compensado, o incluso de que sea solicitado en devolución por el contribuyente, de acuerdo con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Un punto importante a resaltar es que el pago del ISR representa una importante disminución en el flujo de efectivo de la compañía y, a pesar de que el saldo a favor generado puede ser solicitado en devolución, los plazos legales para recuperarlo afectan las finanzas de la empresa, máxime considerando que en ocasiones se encuentra con problemas de liquidez, ya que buena parte de los recursos existentes se reinvierten en la adquisición y/o modernización de sus unidades.

Aún y cuando la determinación de la PTU no es objeto del presente trabajo práctico, se consideró pertinente cuantificarla, máxime si representa una carga financiera para la empresa.

A continuación se muestra la determinación de la PTU, mediante la siguiente tabla:

Tabla 37 “Determinación de la PTU generada en el ejercicio 2015, sin aplicar beneficios fiscales”.

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. DETERMINACIÓN DE LA PTU SIN APLICAR BENEFICIOS FISCALES. EJERCICIO 2015.	
CONCEPTO	IMPORTE
UTILIDAD FISCAL DETERMINADA PARA ISR	7,928,971.82
(-) SUELDOS Y SALARIOS EXENTOS NO DEDUCIBLES	148,389.81
(=) BASE PARA DETERMINAR LA PTU POR PAGAR	<u>7,780,582.01</u>
(X) TASA DE P.T.U.	10%
(=) P.T.U. POR PAGAR GENERADA EN EL EJERCICIO	<u>778,058.20</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

En resumen, la empresa Transportadora del Centro, S.A. de C.V. al no aplicar beneficios fiscales, se determinó que actualmente soporta una carga fiscal y laboral por la cantidad de \$3´011,856.35, misma que disminuye las utilidades financieras generadas durante el año 2015.

V.4 DETERMINACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.

El objetivo del presente apartado es cuantificar los beneficios fiscales que resultan aplicables a un contribuyente dedicado al autotransporte terrestre de carga, mismos que se encuentran contenidos tanto en la RFA como en la LIF.

Los lineamientos generales de los beneficios fiscales han sido ampliamente comentados en el capítulo IV del presente trabajo, por lo que en lo sucesivo se centrará la atención en presentar los cálculos efectuados, mismos que serán complementados con comentarios que se consideran pertinentes.

V.4.1 Retención del ISR a Operadores.

Si bien es cierto que las retenciones efectuadas a los choferes no inciden en el ISR a cargo de la empresa analizada, ya que el impuesto que se determina es a cargo de los trabajadores, se consideró interesante cuantificar el efecto de aplicar esta facilidad administrativa, con la finalidad de comprobar que tan beneficiosa resulta.

Por efectos prácticos sólo se tomaron los datos de remuneraciones pagadas a cuatro choferes, correspondientes a la primera nómina semanal del mes de octubre del año 2015.

De acuerdo con lo expuesto en el punto IV.1.1 del presente trabajo, el salario base para aplicar la retención del 7.5% de ISR a los choferes es el salario base de cotización para efectos del IMSS, en los términos de lo establecido en el convenio IMSS-CANACAR.

A continuación se muestra la determinación del ISR aplicando y sin aplicar la facilidad administrativa en cuestión:

Tabla 38 “Determinación del beneficio de aplicar la facilidad administrativa de ISR a operadores”.

TRANSPORTADORA PARLOVE, S.A. DE C.V. DETERMINACIÓN DEL ISR POR RETENER A CHOFERES. NÓMINA CORRESPONDIENTE A LA PRIMERA SEMANA DEL MES DE OCTUBRE DE 2015.								
SIN APLICAR FACILIDAD ADMINISTRATIVA								
TRABAJADOR	SALARIO DIARIO	DÍAS LABORADO	SALARIO SEMANAL	COMISIÓN POR VIAJES	TOTAL DE INGRESOS	ISR CALCULADO	SUBSIDIO P/EMPLEO	ISR A RETENER
CHOFER A	180.00	7	1,260.00	5,500.00	6,760.00	1,231.23	0.00	1,231.23
CHOFER B	180.00	7	1,260.00	6,000.00	7,260.00	1,348.83	0.00	1,348.83
CHOFER C	180.00	7	1,260.00	3,500.00	4,760.00	761.38	0.00	761.38
CHOFER D	180.00	7	1,260.00	4,000.00	5,260.00	878.43	0.00	878.43
TOTALES			5,040.00	19,000.00	24,040.00	4,219.87	0.00	4,219.87
APLICANDO FACILIDAD ADMINISTRATIVA								
TRABAJADOR	FACTOR DE COTIZACIÓN	SALARIO MÍNIMO	SALARIO BASE DE COTIZACIÓN IMSS	DÍAS LABORADOS	BASE DE RETENCIÓN	TASA DE ISR	ISR A RETENER	
CHOFER A	6.13	70.10	429.71	7	3,007.99	7.5%	225.60	
CHOFER B	6.13	70.10	429.71	7	3,007.99	7.5%	225.60	
CHOFER C	6.13	70.10	429.71	7	3,007.99	7.5%	225.60	
CHOFER D	6.13	70.10	429.71	7	3,007.99	7.5%	225.60	
TOTALES					12,031.96		902.40	
ISR A RETENER SIN APLICAR FACILIDAD		4,219.87						
ISR A RETENER APLICANDO FACILIDAD		902.40						
AHORRO DE ISR:		3,317.47						

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Como se puede observar, resulta atractiva la implementación de la presente facilidad, en virtud de que resulta una retención menor para los trabajadores.

En cuanto al patrón, el beneficio sería que se simplifica la carga administrativa para el departamento de recursos humanos, ya que es relativamente sencillo el cálculo de la retención, y se libera de presentar de la declaración anual informativa de sueldos y salarios, en cambio, sólo deberá presentar la “*relación individualizada*” que establece la regla 2.2 de la RFA.

V.4.2 Facilidad Administrativa para la Comprobación de Gastos.

La presente facilidad ha sido expedida con el objeto de beneficiar a contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga al permitir la deducción de gastos por los que no fue posible obtener el comprobante fiscal correspondiente, hasta por una cantidad que no exceda del 8% de los ingresos propios de su actividad, siempre y cuando paguen un ISR del 16% (definitivo) calculado sobre la deducción efectuada.

Durante el ejercicio 2015 la empresa analizada no tuvo importantes cantidades de gastos que fueron considerados como no deducibles por falta de comprobante fiscal, sin embargo se propuso calcular el monto máximo de deducción permitido, con la única intención de conocer el impacto que se genera sobre la base del impuesto de pagos provisionales y del cálculo anual.

A continuación se muestra un cuadro que refleja la cantidad máxima que puede deducir el contribuyente en caso de que aplique la facilidad administrativa en comento, así como el ISR que se genera:

Tabla 39 "Determinación de la facilidad administrativa de comprobación de gastos e ISR por pagar, correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LA FACILIDAD ADMINISTRATIVA DE COMPROBACIÓN DE GASTOS E ISR POR PAGAR.						
EJERCICIO 2015.						
PRIMER SEMESTRE						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS BASE PARA LA FACILIDAD	3,189,514.02	4,359,051.41	4,910,845.59	4,908,005.12	3,305,882.88	8,151,832.20
(+) INGRESOS DE PERIODOS ANTERIORES	0.00	3,189,514.02	7,548,565.43	12,459,411.02	17,367,416.14	20,673,299.02
(=) ING. ACUM. BASE PARA LA FACILIDAD.	3,189,514.02	7,548,565.43	12,459,411.02	17,367,416.14	20,673,299.02	28,825,131.22
(X) % DE DEDUCCIÓN POR FACILIDAD	8%	8%	8%	8%	8%	8%
(=) DEDUCCIÓN POR FACILIDAD ACUM.	255,161.12	603,885.23	996,752.88	1,389,393.29	1,653,863.92	2,306,010.50
(X) % DE ISR	16%	16%	16%	16%	16%	16%
(=) ISR POR APLICAR FACILIDAD	40,825.78	96,621.64	159,480.46	222,302.93	264,618.23	368,961.68
(-) PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	0.00	40,825.78	96,621.64	159,480.46	222,302.93	264,618.23
(=) ISR POR FACILIDAD A PAGAR	40,825.78	55,795.86	62,858.82	62,822.47	42,315.30	104,343.45

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 40 "Determinación de la facilidad administrativa de comprobación de gastos e ISR por pagar, correspondientes al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LA FACILIDAD ADMINISTRATIVA DE COMPROBACIÓN DE GASTOS E ISR POR PAGAR.						
EJERCICIO 2015.						
SEGUNDO SEMESTRE						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS BASE PARA LA FACILIDAD	6,810,600.90	5,358,384.20	5,101,714.74	5,102,996.89	5,454,050.87	5,096,660.02
(+) INGRESOS DE PERIODOS ANTERIORES	28,825,131.22	35,635,732.12	40,994,116.32	46,095,831.06	51,198,827.95	56,652,878.82
(=) ING. ACUM. BASE PARA LA FACILIDAD.	35,635,732.12	40,994,116.32	46,095,831.06	51,198,827.95	56,652,878.82	61,749,538.84
(X) % DE DEDUCCIÓN POR FACILIDAD	8%	8%	8%	8%	8%	8%
(=) DEDUCCIÓN POR FACILIDAD ACUM.	2,850,858.57	3,279,529.31	3,687,666.48	4,095,906.24	4,532,230.31	4,939,963.11
(X) % DE ISR	16%	16%	16%	16%	16%	16%
(=) ISR POR APLICAR FACILIDAD	456,137.37	524,724.69	590,026.64	655,345.00	725,156.85	790,394.10
(-) PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	368,961.68	456,137.37	524,724.69	590,026.64	655,345.00	725,156.85
(=) ISR POR FACILIDAD A PAGAR	87,175.69	68,587.32	65,301.95	65,318.36	69,811.85	65,237.25

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Como base para la determinación de la deducción por facilidad administrativa se consideraron únicamente los ingresos por fletes efectivamente cobrados en cada uno de los meses, disminuidos por los descuentos efectuados.

En caso de que el personal de la empresa decida aplicar los beneficios de la presente facilidad administrativa en años posteriores, deberá ser muy cuidadoso de cumplir con los requisitos contenidos en la RFA, a fin de no poner en riesgo la deducción correspondiente, en caso de alguna revisión por parte de la autoridad fiscal.

Se propuso que el ISR causado por aplicar la facilidad administrativa sea cubierto mediante el acreditamiento del estímulo fiscal por la adquisición de diésel en actividades de autotransporte, mismo que se determina en puntos posteriores.

V.4.3 Facilidad Administrativa para la Adquisición de Combustibles.

Ésta facilidad tiene por objeto permitir a los contribuyentes la deducción de hasta un 15% del total de consumos de combustibles, por aquellos en los que no se cumplió con el requisito fiscal de efectuar el pago a través de medios bancarios (cheque, transferencia, tarjeta de crédito o de débito o de servicios o monedero electrónico).

El siguiente cuadro refleja el total de consumos de combustibles efectuados por la empresa durante el ejercicio 2015, en el que se pueden apreciar los montos que fueron pagados a través de medios bancario y los que no:

Tabla 41 "Determinación de la facilidad administrativa para la deducción de combustibles".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.			
DETERMINACIÓN DE LA FACILIDAD ADMVA. PARA LA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES.			
EJERCICIO 2015.			
MES	CONSUMO DE COMBUSTIBLES TOTAL	COMBUSTIBLES PAGADOS CON MEDIOS BANCARIOS	COMBUSTIBLES PAGADOS EN EFECTIVO
ENERO	1,236,056.44	1,236,056.44	0.00
FEBRERO	1,532,355.58	1,308,927.51	223,428.07
MARZO	1,574,690.77	1,562,324.73	12,366.04
ABRIL	1,294,801.76	1,152,914.86	141,886.90
MAYO	1,238,979.09	1,238,979.09	0.00
JUNIO	1,319,809.31	1,112,820.86	206,988.45
JULIO	1,436,282.44	1,436,282.44	0.00
AGOSTO	1,479,600.42	1,171,041.36	308,559.06
SEPTIEMBRE	1,291,084.75	1,291,084.75	0.00
OCTUBRE	1,166,182.76	1,166,182.76	0.00
NOVIEMBRE	1,354,936.23	1,241,598.35	113,337.88
DICIEMBRE	1,399,761.17	1,142,358.25	257,402.92
TOTALES	16,324,540.72	15,060,571.40	1,263,969.32
CONSUMO TOTAL DE COMBUSTIBLE		16,324,540.72	
% LIMITE PARA APLICAR FACILIDAD		15%	
LIMITE PARA APLICAR FACILIDAD		2,448,681.11	

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

De la información mostrada en el cuadro anterior y con fundamento en la facilidad administrativa analiza, se concluyó que es posible efectuar la deducción de la adquisición de combustibles que fueron pagados en efectivo, ya que no exceden del límite establecido.

V.4.4 Estímulo Fiscal por la Adquisición de Diésel en Actividades de Autotransporte.

Para efectos de determinar el presente estímulo fiscal se identificó factura por factura el número de litros de diésel adquiridos por la empresa en cada uno de los meses del ejercicio 2015, para posteriormente multiplicarlos por la cuota opcional de \$3.44 pesos por litro, el resultado obtenido es el monto del estímulo que puede ser aplicado contra ISR propio, ISR retenido a terceros e incluso contra el ISR causado por la aplicación de la facilidad administrativa de comprobación de gastos.

Únicamente fueron consideradas las facturas que cumplen con requisitos fiscales para que sea procedente la determinación del presente estímulo. Asimismo se verificó que el estímulo referido resulta aplicable, en virtud de que la empresa no presta preponderantemente sus servicios a otra persona residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

A continuación se muestra la determinación del estímulo comentado:

Tabla 42 "Determinación del estímulo fiscal por adquisición de diésel en actividades de autotransporte".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.				
DETERMINACIÓN DEL ESTÍMULO POR ADQUISICIÓN DE DIESEL EN ACTIVIDADES DE AUTOTRANSPORTE.				
EJERCICIO 2015.				
MES	TOTAL DE LITROS ADQUIRIDOS	CUOTA OPCIONAL	ESTIMULO ACREDITABLE	ESTIMULO ACUMULADO
ENERO	134,180.34	\$ 3.44	\$ 461,580.38	\$ 461,580.38
FEBRERO	106,974.64	\$ 3.44	\$ 367,992.77	\$ 829,573.14
MARZO	130,196.89	\$ 3.44	\$ 447,877.30	\$ 1,277,450.44
ABRIL	96,304.26	\$ 3.44	\$ 331,286.64	\$ 1,608,737.08
MAYO	103,761.83	\$ 3.44	\$ 356,940.68	\$ 1,965,677.77
JUNIO	91,785.61	\$ 3.44	\$ 315,742.48	\$ 2,281,420.25
JULIO	131,256.01	\$ 3.44	\$ 451,520.66	\$ 2,732,940.91
AGOSTO	97,795.32	\$ 3.44	\$ 336,415.90	\$ 3,069,356.80
SEPTIEMBRE	130,082.55	\$ 3.44	\$ 447,483.97	\$ 3,516,840.78
OCTUBRE	98,377.65	\$ 3.44	\$ 338,419.10	\$ 3,855,259.88
NOVIEMBRE	103,625.60	\$ 3.44	\$ 356,472.07	\$ 4,211,731.95
DICIEMBRE	95,467.84	\$ 3.44	\$ 328,409.35	\$ 4,540,141.30
TOTALES	<u>1,319,808.52</u>		<u>\$ 4,540,141.30</u>	<u>\$ 4,540,141.30</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

La LIF es omisa respecto de si el acreditamiento del presente estímulo debe acumularse para efectos del ISR, sin embargo de manera conservadora se optó por considerarlo como ingreso acumulable.

V.4.5 Estímulo Fiscal por el Uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.

Por fines prácticos, el presente estímulo fiscal fue determinado sobre los pagos efectuados al principal proveedor de servicios por concepto del uso de la infraestructura carretera de cuota.

Se revisó que la empresa cumplió con los requisitos de: a) llevar una bitácora de viajes, misma que coincide con el estado de cuenta de peajes que le expide su proveedor, y b) efectuó los pagos mediante la tarjeta de identificación automática vehicular. Por lo anterior se determinó que no existe impedimento alguno para que pueda ser aplicado el presente estímulo fiscal.

El presente estímulo fue determinado en los términos de lo expuesto en el punto IV.2.2 del presente trabajo. A continuación se muestra el papel de trabajo que fue elaborado:

Tabla 43 "Determinación del estímulo fiscal por el uso de la red nacional de autopistas de cuota".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.				
DETERMINACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL POR EL USO DE LA RED CARRETERA.				
EJERCICIO 2015.				
MES	PAGO DE CASSETAS TOTAL (SIN INCLUIR IVA)	FACTOR DE ACREDITAMIENTO	MONTO DEL ESTÍMULO	
			MENSUAL	ACUMULADO
ENERO	330,545.69	50%	165,272.85	165,272.85
FEBRERO	283,408.28	50%	141,704.14	306,976.99
MARZO	320,819.83	50%	160,409.92	467,386.90
ABRIL	323,015.69	50%	161,507.85	628,894.75
MAYO	354,062.24	50%	177,031.12	805,925.87
JUNIO	375,866.38	50%	187,933.19	993,859.06
JULIO	390,660.28	50%	195,330.14	1,189,189.20
AGOSTO	332,901.38	50%	166,450.69	1,355,639.89
SEPTIEMBRE	352,443.90	50%	176,221.95	1,531,861.84
OCTUBRE	360,582.76	50%	180,291.38	1,712,153.22
NOVIEMBRE	357,256.90	50%	178,628.45	1,890,781.67
DICIEMBRE	331,409.52	50%	165,704.76	2,056,486.43
TOTALES	<u>4,112,972.85</u>		<u>2,056,486.43</u>	

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.5. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.

En el presente apartado se incorpora el efecto de las facilidades administrativas, así como de los estímulos fiscales anteriormente expuestos, a las cantidades obtenidas en el apartado "Determinación del Impuesto Sobre la Renta sin aplicar beneficios fiscales".

V.5.1 Ingresos Acumulables.

A los ingresos acumulables, previamente determinados, se les adicionó el importe de los estímulos fiscales acreditados contra el ISR causado en pagos provisionales (más adelante se puede apreciar detalladamente), tal como se muestra a continuación:

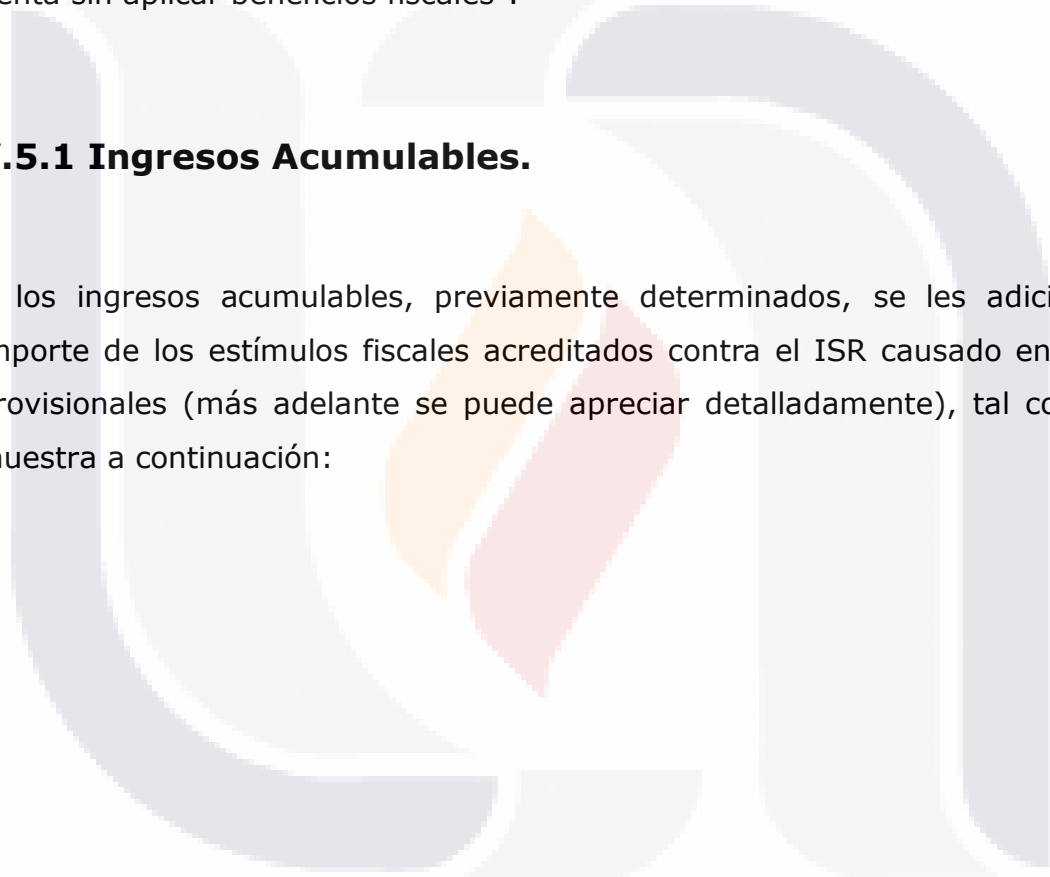


Tabla 44 "Determinación de los ingresos acumulables aplicando beneficios fiscales, correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS ACUMULABLES APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
<u>PRIMER SEMESTRE</u>						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS DEL PERIODO	3,691,462.70	5,101,303.25	5,307,176.20	5,192,100.34	3,306,117.80	8,152,228.12
ESTÍMULO FISCAL DE CASSETAS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTÍMULO FISCAL DE DIESEL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	0.00	3,691,462.70	8,792,765.95	14,099,942.15	19,292,042.49	22,598,160.29
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	<u>3,691,462.70</u>	<u>8,792,765.95</u>	<u>14,099,942.15</u>	<u>19,292,042.49</u>	<u>22,598,160.29</u>	<u>30,750,388.41</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 45 "Determinación de los ingresos acumulables aplicando beneficios fiscales, correspondientes al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS ACUMULABLES APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
<u>SEGUNDO SEMESTRE</u>						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS DEL PERIODO	6,843,741.63	5,435,811.95	5,103,727.65	5,483,822.57	5,497,830.14	5,103,951.69
ESTÍMULO FISCAL DE CASSETAS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTÍMULO FISCAL DE DIESEL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	30,750,388.41	37,594,130.05	43,029,942.00	48,133,669.65	53,617,492.22	59,115,322.36
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	<u>37,594,130.05</u>	<u>43,029,942.00</u>	<u>48,133,669.65</u>	<u>53,617,492.22</u>	<u>59,115,322.36</u>	<u>64,219,274.05</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.5.2 Deducciones Autorizadas.

Las deducciones autorizadas, previamente determinadas, fueron incrementadas por la aplicación de las cantidades calculadas por concepto de facilidades administrativas de comprobación de gastos y de adquisición de combustibles, respectivamente, tal como se muestra a continuación:

Tabla 46 "Determinación de las deducciones autorizadas aplicando beneficios fiscales, correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
<u>PRIMER SEMESTRE</u>						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
DED. AUT. DEL PERIODO	3,597,159.54	3,054,456.25	3,422,792.95	4,316,088.50	3,723,711.16	6,614,913.13
FA COMPROBACIÓN DE GASTOS	94,303.16	509,582.07	392,867.65	392,640.41	264,470.63	652,146.58
FA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES	0.00	223,428.07	12,366.04	141,886.90	0.00	206,988.45
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	0.00	3,691,462.70	7,478,929.09	11,306,955.73	16,157,571.53	20,145,753.33
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	<u>3,691,462.70</u>	<u>7,478,929.09</u>	<u>11,306,955.73</u>	<u>16,157,571.53</u>	<u>20,145,753.33</u>	<u>27,619,801.49</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 47 "Determinación de las deducciones autorizadas aplicando beneficios fiscales, correspondientes al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
<u>SEGUNDO SEMESTRE</u>						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
DED. AUT. DEL PERIODO	4,936,301.32	4,494,159.53	4,825,401.09	4,424,034.21	7,247,471.81	5,633,812.74
FA COMPROBACIÓN DE GASTOS	544,848.07	428,670.74	408,137.18	408,239.75	436,324.07	407,732.80
FA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES	0.00	308,559.06	0.00	0.00	113,337.88	257,402.92
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	27,619,801.49	33,100,950.87	38,332,340.20	43,565,878.47	48,398,152.44	56,195,286.19
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	<u>33,100,950.87</u>	<u>38,332,340.20</u>	<u>43,565,878.47</u>	<u>48,398,152.44</u>	<u>56,195,286.19</u>	<u>62,494,234.65</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.5.3 Determinación de pagos provisionales.

Una vez que fueron determinados los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, con el efecto de los beneficios fiscales analizados, se calcularon nuevamente los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal 2015. El ISR causado fue cubierto mediante el acreditamiento de los estímulos fiscales por el uso de la red nacional de autopistas de cuota y el de adquisición de diésel en actividades de autotransporte, tal y como se muestra a continuación:

Tabla 48 "Determinación de los pagos provisionales aplicando beneficios fiscales, correspondientes al primer semestre del ejercicio 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
PRIMER SEMESTRE						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INGRESOS DEL PERIODO	3,691,462.70	5,101,303.25	5,307,176.20	5,192,100.34	3,306,117.80	8,152,228.12
ESTÍMULO FISCAL DE CASSETAS	0.00	0.00	306,976.99	160,409.92	161,507.85	0.00
ESTÍMULO FISCAL DE DIESEL	0.00	15,088.51	173,233.75	490,256.99	198,960.06	42,315.30
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	0.00	3,691,462.70	8,807,854.46	14,595,241.40	20,438,008.64	24,104,594.35
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	3,691,462.70	8,807,854.46	14,595,241.40	20,438,008.64	24,104,594.35	32,299,137.77
DED. AUT. DEL PERIODO	3,597,159.54	3,054,456.25	3,422,792.95	4,316,088.50	3,723,711.16	6,614,913.13
FA COMPROBACIÓN DE GASTOS	94,303.16	509,582.07	392,867.65	392,640.41	264,470.63	652,146.58
FA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES	0.00	223,428.07	12,366.04	141,886.90	0.00	206,988.45
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	0.00	3,691,462.70	7,478,929.09	11,306,955.73	16,157,571.53	20,145,753.33
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	3,691,462.70	7,478,929.09	11,306,955.73	16,157,571.53	20,145,753.33	27,619,801.49
P.T.U. PAGADA	0.00	0.00	0.00	0.00	482,978.00	482,978.00
PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
BASE GRAVABLE DEL PAGO PROV.	0.00	1,328,925.37	3,288,285.66	4,280,437.11	3,475,863.02	4,196,358.29
TASA DE I.S.R.	30%	30%	30%	30%	30%	30%
I.S.R. CAUSADO	0.00	398,677.61	986,485.70	1,284,131.13	1,042,758.91	1,258,907.49
PAGOS PROV. EFECTUADOS CON ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. RETENIDO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. A CARGO	0.00	398,677.61	986,485.69	1,284,131.13	1,042,758.91	1,258,907.49
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTIMULO FISCAL DE CASSETAS	0.00	306,976.99	467,386.90	628,894.75	628,894.75	628,894.75
ESTIMULO FISCAL DE DIESEL	0.00	91,700.62	519,098.79	655,236.38	655,236.38	655,236.38
I.S.R. A PAGAR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 49 "Determinación de los pagos provisionales aplicando beneficios fiscales, correspondientes al segundo semestre del ejercicio 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.						
EJERCICIO 2015.						
SEGUNDO SEMESTRE						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS DEL PERIODO	6,843,741.63	5,435,811.95	5,103,727.65	5,483,822.57	5,497,830.14	5,103,951.69
ESTÍMULO FISCAL DE CASSETAS	0.00	414,857.06	211,936.61	45,214.00	228,619.37	0.00
ESTÍMULO FISCAL DE DIESEL	104,343.45	87,175.69	68,587.32	65,301.95	65,318.36	69,811.85
INGRESOS DE MESES ANTERIORES	32,299,137.77	39,247,222.86	45,185,067.56	50,569,319.14	56,163,657.66	61,955,425.53
TOTAL DE ING. ACUMULABLES	39,247,222.86	45,185,067.56	50,569,319.14	56,163,657.66	61,955,425.53	67,129,189.07
DED. AUT. DEL PERIODO	4,936,301.32	4,494,159.53	4,825,401.09	4,424,034.21	7,247,471.81	5,633,812.74
FA COMPROBACIÓN DE GASTOS	544,848.07	428,670.74	408,137.18	408,239.75	436,324.07	407,732.80
FA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES	0.00	308,559.06	0.00	0.00	113,337.88	257,402.92
DED. AUT. DE PERIODOS ANTERIORES	27,619,801.49	33,100,950.87	38,332,340.20	43,565,878.47	48,398,152.44	56,195,286.19
TOTAL DE DED. AUTORIZADAS	33,100,950.87	38,332,340.20	43,565,878.47	48,398,152.44	56,195,286.19	62,494,234.65
P.T.U. PAGADA	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00	482,978.00
PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
BASE GRAVABLE DEL PAGO PROV.	5,663,293.98	6,369,749.35	6,520,462.66	7,282,527.22	5,277,161.33	4,151,976.41
TASA DE I.S.R.	30%	30%	30%	30%	30%	30%
I.S.R. CAUSADO	1,698,988.19	1,910,924.81	1,956,138.80	2,184,758.17	1,583,148.40	1,245,592.92
PAGOS PROV. EFECTUADOS CON ANT.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. RETENIDO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I.S.R. A CARGO	1,698,988.19	1,910,924.80	1,956,138.80	2,184,758.17	1,583,148.40	1,245,592.92
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTIMULO FISCAL DE CASSETAS	1,043,751.81	1,255,688.42	1,300,902.42	1,529,521.79	1,529,521.79	1,529,521.79
ESTIMULO FISCAL DE DIESEL	655,236.38	655,236.38	655,236.38	655,236.38	655,236.38	655,236.38
I.S.R. A PAGAR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

En virtud de que fue aplicada la facilidad administrativa de comprobación de gastos, resultó obligatorio efectuar los pagos provisionales del ISR a razón del 16% sobre las cantidades deducidas. Se propuso cubrir el mencionado impuesto mediante el acreditamiento del estímulo fiscal por la adquisición de diésel en actividades de autotransporte. A continuación se muestran los cálculos correspondientes:

Tabla 50 "Determinación de los pagos provisionales de ISR por aplicar la deducción por comprobación de gastos, correspondientes al primer semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DEL DE ISR POR APLICAR LA DEDUCCIÓN POR COMPROBACIÓN DE GASTOS.						
EJERCICIO 2015.						
PRIMER SEMESTRE						
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
DEDUCCIÓN DEL MES	94,303.16	509,582.07	392,867.65	392,640.41	264,470.63	652,146.58
DEDUCCIÓN DE MESES ANTERIORES	0.00	94,303.16	603,885.23	996,752.88	1,389,393.29	1,653,863.92
DEDUCCIÓN ACUMULADA	94,303.16	603,885.23	996,752.88	1,389,393.29	1,653,863.92	2,306,010.50
TASA DE IMPUESTO	16%	16%	16%	16%	16%	16%
ISR DETERMINADO	15,088.51	96,621.64	159,480.46	222,302.93	264,618.23	368,961.68
PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTÍMULO FISCAL DIESEL	15,088.51	96,621.64	159,480.46	222,302.93	264,618.23	368,961.68
(=) ISR A PAGAR POR FACILIDAD ADMVA.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Tabla 51 "Determinación de los pagos provisionales de ISR por aplicar la deducción por comprobación de gastos, correspondientes al segundo semestre de 2015".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DEL DE ISR POR APLICAR LA DEDUCCIÓN POR COMPROBACIÓN DE GASTOS.						
EJERCICIO 2015.						
SEGUNDO SEMESTRE						
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
DEDUCCIÓN DEL MES	544,848.07	428,670.74	408,137.18	408,239.75	436,324.07	407,732.80
DEDUCCIÓN DE MESES ANTERIORES	2,306,010.50	2,850,858.57	3,279,529.30	3,687,666.48	4,095,906.23	4,532,230.30
DEDUCCIÓN ACUMULADA	2,850,858.57	3,279,529.30	3,687,666.48	4,095,906.23	4,532,230.30	4,939,963.11
TASA DE IMPUESTO	16%	16%	16%	16%	16%	16%
ISR DETERMINADO	456,137.37	524,724.69	590,026.64	655,345.00	725,156.85	790,394.10
PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ESTÍMULO FISCAL DIESEL	456,137.37	524,724.69	590,026.64	655,345.00	725,156.85	790,394.10
(=) ISR A PAGAR POR FACILIDAD ADMVA.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Cabe señalar que las cantidades acreditadas con el estímulo mencionado fueron consideradas dentro de los ingresos acumulables para efectos de la determinación de pagos provisionales.

V.5.4 Determinación del Impuesto Anual.

Para el presente apartado fueron tomados como base los datos contenidos en la determinación de los pagos provisionales (con el efecto de beneficios fiscales). A continuación se muestra el cálculo anual del ISR correspondiente:

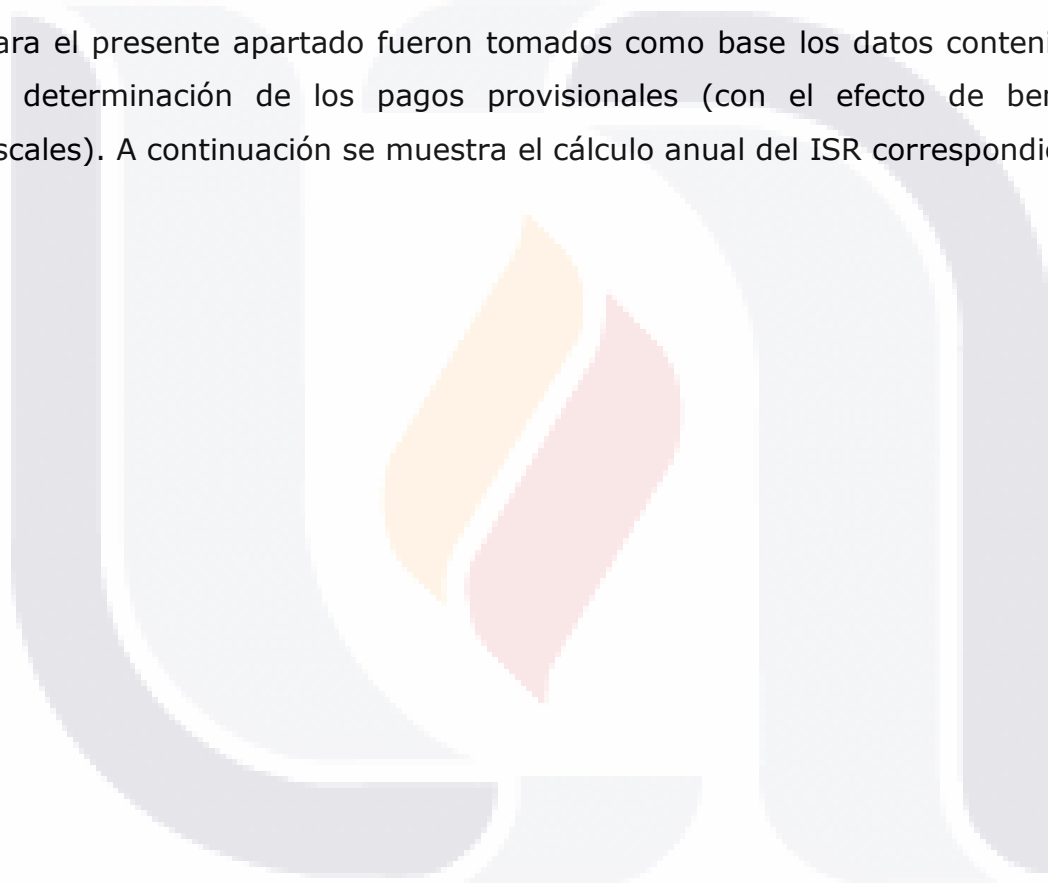


Tabla 52 "Cálculo anual del ISR para el ejercicio 2015, aplicando beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.	
CÁLCULO ANUAL DEL ISR APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.	
EJERCICIO 2015.	
CONCEPTO	IMPORTE
INGRESOS ACUMULABLES	64,219,274.05
(+) ESTÍMULO FISCAL DE CASETAS	0.00
(+) ESTÍMULO FISCAL DE DIESEL	1,661,446.45
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	<u>65,880,720.50</u>
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	56,290,302.22
(+) FA COMPROBACIÓN DE GASTOS	4,939,963.11
(+) FA DEDUCCIÓN DE COMBUSTIBLES	1,263,969.32
TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	<u>62,494,234.65</u>
(=) UTILIDAD FISCAL	<u>3,386,485.84</u>
(-) PTU PAGADA	482,978.00
(-) PÉRDIDAS FISCALES DE EJER. ANT.	0.00
(=) UTILIDAD GRAVABLE	<u>2,903,507.84</u>
(X) TASA DE I.S.R.	30%
(=) I.S.R. DEL EJERCICIO	<u>871,052.35</u>
(-) PAGOS PROVISIONALES	0.00
(-) I.S.R. RETENIDO	0.00
(-) ESTÍMULO DIESEL	871,052.35
(=) I.S.R. DEL EJERCICIO	<u>0.00</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

La LIF establece que los estímulos fiscales (red nacional de autopistas de cuota y adquisición de diésel) se aplican contra el ISR anual, pudiéndose acreditar contra el ISR de pagos provisionales, motivo por el que en el cuadro anterior sólo fueron acumuladas las cantidades acreditadas contra el impuesto anual y el aplicado contra el ISR generado por la deducción de comprobación de gastos.

El cálculo de la PTU también sufrió modificaciones por la aplicación de beneficios fiscales, como a continuación se puede observar:

Tabla 53 "Determinación de la PTU generada en el ejercicio 2015, aplicando beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.	
DETERMINACIÓN DE LA PTU APLICANDO BENEFICIOS FISCALES.	
EJERCICIO 2015.	
CONCEPTO	IMPORTE
UTILIDAD FISCAL DETERMINADA PARA ISR	3,386,485.84
<u>(-) SUELDOS Y SALARIOS EXENTOS NO DEDUCIBLES</u>	<u>148,389.81</u>
(=) BASE PARA DETERMINAR LA PTU POR PAGAR	<u>3,238,096.03</u>
(X) TASA DE P.T.U.	10%
(=) P.T.U. POR PAGAR GENERADA EN EL EJERCICIO	<u>323,809.60</u>

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

V.6 COMPARACIÓN DE RESULTADOS.

A continuación se muestra un cuadro comparativo mediante el cual se contrastan los resultados obtenidos de la determinación del ISR sin aplicar el efecto de beneficios fiscales, y aplicándolos:

Tabla 54 "Comparativo de resultados obtenidos sin aplicar y aplicando beneficios fiscales".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. COMPARATIVO DE RESULTADOS. EJERCICIO 2015.				
CONCEPTO	SIN APLICAR BENEFICIOS	APLICANDO BENEFICIOS	DIFERENCIA / AHORRO EN AHORRO %	
ISR MÁXIMO CALCULADO EN PAGOS PROVISIONALES	2,917,648.96	2,184,758.17	732,890.80	25.12%
TOTAL DE ISR DESEMBOLSADO EN PAGOS PROVISIONALES	2,917,648.96	0.00	2,917,648.95	100.00%
ISR CAUSADO EN CALCULO ANUAL	2,233,798.15	871,052.35	1,362,745.79	61.01%
DESEMBOLSO NETO DE ISR NETO	2,233,798.15	0.00	2,233,798.14	100.00%
PTU POR PAGAR GENERADA EN EL EJERCICIO	778,058.20	323,809.60	454,248.60	58.38%

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

Para la determinación del desembolso neto de ISR sin la aplicación de estímulos fiscales, se le disminuyó al total de pagos provisionales, el saldo a favor de ISR generado en el cálculo anual, ya que es susceptible de recuperar vía solicitud de devolución.

Como se puede observar, la aplicación de beneficios fiscales genera un importante ahorro de ISR y de PTU para la empresa Transportista analizada, por lo que es recomendable su implementación.

Una vez aplicados los estímulos fiscales (uso de la red nacional de autopistas de cuota y adquisición de diésel), a continuación se muestra un resumen que refleja los remanentes resultantes:

Tabla 55 "Remanentes de estímulos fiscales una vez aplicados contra el ISR".

TRANSPORTADORA DEL CENTRO, S.A. DE C.V. REMANENTE DE ESTÍMULOS FISCALES. EJERCICIO 2015.						
ESTÍMULO FISCAL DE IEPS POR ADQUISICIÓN DE DIESEL.						
MES	ESTÍMULO MENSUAL	ESTÍMULO ACUMULADO	ACREDITAMIENTO VS PAGOS PROV.	ACREDITAMIENTO VS ISR DE FACILIDAD ADMVA.	ACREDITAMIENTO VS IMPUESTO ANUAL	REMANENTE
ENERO	461,580.38	461,580.38	0.00	15,088.51	0.00	446,491.87
FEBRERO	367,992.77	829,573.14	91,700.62	96,621.64	0.00	641,250.88
MARZO	447,877.30	1,277,450.44	519,098.79	159,480.46	0.00	598,871.19
ABRIL	331,286.64	1,608,737.08	655,236.38	222,302.93	0.00	731,197.77
MAYO	356,940.68	1,965,677.77	655,236.38	264,618.23	0.00	1,045,823.16
JUNIO	315,742.48	2,281,420.25	655,236.38	368,961.68	0.00	1,257,222.19
JULIO	451,520.66	2,732,940.91	655,236.38	456,137.37	0.00	1,621,567.16
AGOSTO	336,415.90	3,069,356.80	655,236.38	524,724.69	0.00	1,889,395.73
SEPTIEMBRE	447,483.97	3,516,840.78	655,236.38	590,026.64	0.00	2,271,577.76
OCTUBRE	338,419.10	3,855,259.88	655,236.38	655,345.00	0.00	2,544,678.50
NOVIEMBRE	356,472.07	4,211,731.95	655,236.38	725,156.85	0.00	2,831,338.72
DICIEMBRE	328,409.35	4,540,141.30	655,236.38	790,394.10	871,052.35	2,223,458.47
TOTALES	<u>4,540,141.30</u>		<u>655,236.38</u>	<u>790,394.10</u>	<u>871,052.35</u>	<u>2,223,458.47</u>
ESTÍMULO FISCAL POR USO DE LA RED NACIONAL DE AUTOPISTAS DE CUOTA						
MES	ESTÍMULO MENSUAL	ESTÍMULO ACUMULADO	ACREDITAMIENTO VS PAGOS PROV.	ACREDITAMIENTO VS IMPUESTO ANUAL	REMANENTE	
ENERO	165,272.85	165,272.85	0.00	0.00	165,272.85	
FEBRERO	141,704.14	306,976.99	306,976.99	0.00	0.00	
MARZO	160,409.92	467,386.90	467,386.90	0.00	0.00	
ABRIL	161,507.85	628,894.75	628,894.75	0.00	0.00	
MAYO	177,031.12	805,925.87	628,894.75	0.00	177,031.12	
JUNIO	187,933.19	993,859.06	628,894.75	0.00	364,964.31	
JULIO	195,330.14	1,189,189.20	1,043,751.81	0.00	145,437.39	
AGOSTO	166,450.69	1,355,639.89	1,255,688.42	0.00	99,951.46	
SEPTIEMBRE	176,221.95	1,531,861.84	1,300,902.42	0.00	230,959.42	
OCTUBRE	180,291.38	1,712,153.22	1,529,521.79	0.00	182,631.43	
NOVIEMBRE	178,628.45	1,890,781.67	1,529,521.79	0.00	361,259.88	
DICIEMBRE	165,704.76	2,056,486.43	1,529,521.79	0.00	526,964.64	
TOTALES	<u>2,056,486.43</u>		<u>1,529,521.79</u>	<u>0.00</u>	<u>526,964.64</u>	
REMANENTE DE ESTÍMULOS FISCALES			<u>2,750,423.11</u>			

Fuente: Elaboración propia con base en la información contable de la empresa.

En vista de que quedó pendiente de aprovechar una importante cantidad de estímulos fiscales, se comentó a la empresa que mes a mes los puede aplicar contra ISR retenido a terceros, a fin de que no desembolse recursos o, en su caso, que desembolse la menor cantidad posible por concepto de ISR.



CONCLUSIONES.

El sector autotransporte terrestre de carga tiene, sin dudas, gran importancia en el desarrollo de la economía de nuestro país, ya que sin él, el desarrollo de las actividades comerciales sería prácticamente nulo, pues no existe una sola empresa o prestador de servicios que no requiera del autotransporte, en mayor o menor medida.

Si bien es cierto que a través de la reforma fiscal 2014 se intentaron eliminar ciertos "privilegios" y beneficios fiscales que gozaban las personas morales autotransportistas, una vez que entró en vigor se presentaron problemas prácticos que repercutieron negativamente en dicho sector, al no permitirles tributar dentro del Régimen de los Coordinados, y, por consecuencia, no quedar facultados para aplicar facilidades administrativas, ya que poder acceder a estos beneficios era requisito constituir o formar parte de un coordinado.

No obstante lo anterior, derivado de las reformas efectuadas a la Ley del ISR para el ejercicio 2016, de forma retroactiva se otorgó la posibilidad para que este tipo de contribuyentes puedan tributar dentro del Régimen de los Coordinados, por lo que, de optar por hacerlo, automáticamente se abre la posibilidad de acceder a los beneficios fiscales contenidos en la Resolución de Facilidades Administrativas.

Para el caso en particular de la empresa analizada en el presente trabajo práctico, se observó que cumple con el requisitos de dedicarse exclusivamente a la actividad de autotransporte terrestre de carga, y, al no prestar sus servicios preponderantemente a otro contribuyente que sea considerado parte

relacionada, se concluye que es posible su migración al Régimen de los Coordinados, para efectos de que pueda determinar la base impositiva bajo el sistema de flujo de efectivo.

En virtud de lo anterior, al poder tributar dentro del Régimen de los Coordinados se concluye que la empresa se encuentra posibilitada para aplicar facilidades administrativas.

La aplicación de dichas facilidades permite, a las personas morales transportistas, deducir gastos por los que no fue cumplir con requisitos fiscales, pero que sin embargo si fueron erogados por la empresa, situación que favorece el reconocimiento de su capacidad económica para efectos de la determinación del impuesto a cargo, y por consecuencia, se reconoce logra reconocer su verdadera capacidad contributiva.

Con respecto a la aplicación de estímulos fiscales se concluye que, independientemente del régimen fiscal en que tributen las empresas transportistas, es posible acceder a ellos, siempre y cuando se dediquen exclusivamente a la prestación de servicios de autotransporte terrestre de carga y no presten servicios a otra empresa que sea considerada parte relacionada, además de cumplir con otros requisitos contenidos en la Resolución Miscelánea Fiscal.

De los resultados arrojados por la realización del caso práctico se observa que la aplicación de facilidades de comprobación (de gastos y de adquisición de combustibles) tienen como efecto reducir la base impositiva del ISR, y como consecuencia, se disminuye de forma considerable el impuesto a pagar, tanto en pagos provisionales como en el cálculo anual. Adicionalmente, se observó

que otro de los beneficios de aplicar las facilidades anteriormente comentadas, es que su aplicación disminuye también la PTU por pagar generada en el ejercicio, y que, si bien es cierto no es objeto del presente trabajo, es importante resaltar que dicha disminución genera un importante ahorro de recursos para la empresa.

Otro aspecto importante para comentar es que el impuesto causado, una vez aplicadas las facilidades administrativas, se puede cubrir mediante el acreditamiento de estímulos fiscales, generando así un importante ahorro de recursos para la compañía. Aunado a lo anterior se observó que una vez aplicados dichos estímulos resultaron remanentes, mismos que pueden ser aprovechados mediante su acreditamiento contra ISR retenido a terceros en declaraciones mensuales de impuestos.

A pesar de que se deben de acumular como ingresos las cantidades acreditadas por concepto de estímulos fiscales, se observa que el efecto en el impuesto es positivo, en pro de disminuir la carga tributaria de la empresa transportista.

Por último, en virtud de los resultados obtenidos se puede concluir que es posible optimizar la carga tributaria de las empresas transportistas, mediante la aplicación de los diversos beneficios fiscales contenidos en la legislación fiscal mexicana, con lo que se cumple el propósito del presente trabajo práctico.

BIBLIOGRAFÍA.

- Arrijo Vizcaíno, A. (2015). *Derecho Fiscal* (Vigésima Segunda, 2014 ed.). México, D.F., México: Editorial Themis, S.A. de C.V.
- Código Fiscal de la Federación. (31 de Diciembre de 1981). *Última Reforma el 14/03/2014*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (05 de Febrero de 1917). *Última Reforma el 07/07/2014*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- CUARTA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. (29 de Septiembre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- DECRETO que Recopila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa. (26 de Diciembre de 2013). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2007). *Principios de Derecho Tributario* (Quinta Edición ed.). México, D.F., México: Editorial LIMUSA, S.A. de C.V.
- Griziotti, B. (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas* (6a Edición Italiana ed.). Buenos Aires, Argentina: Roque Depalma Editores.
- Hallivis Pelayo, M. (2000). *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria en México* (Primera Edición ed.). México, D.F., México: Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta Texto y Comentarios*. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Kaye, D. J., & Kaye Trueba, C. (2002). *Nuevo Derecho Procesal y Administrativo* (Primera Edición ed.). México, D.F., México: Editorial THEMIS, S.A. de C.V.
- Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal. (22 de Diciembre de 1993). *Última Reforma el 04/06/2014*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015. (13 de Noviembre de 2014). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 2016. (18 de Noviembre de 2015). *Última Reforma el 18/11/2015*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente en el ejercicio 2013. (01 de Enero de 2002). *Última Reforma 25/05/2012*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio 2015. (11 de Diciembre de 2013). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Ley Federal del Trabajo. (01 de Abril de 1970). *Última Reforma el 12/06/2015*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Ley General de Sociedades Mercantiles. (04 de Agosto de 1934). *Última Reforma 13/06/2014*. México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Margáin Manautou, E. (2004). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (17a Edición Actualizada ed.). México, D.F., México: Editorial Porrúa.
- Paquete Económico para 2014. (08 de Septiembre de 08 Septiembre de 2013). México, D.F., México: Poder Ejecutivo de la Federación.
- Pérez Chávez, J., & Fol Olguín, R. (2012). *Autotransportistas: Obligaciones Fiscales*. México, D.F.: Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- QUINTA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. (19 de Noviembre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (08 de Octubre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.
- Resolución de Facilidades Administrativas para el Ejercicio Fiscal 2013. (30 de Noviembre de 2012). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

Resolución de Facilidades Administrativas para el Ejercicio Fiscal 2015. (30 de Diciembre de 2014). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal 2015, Anexo 1-A. (20 de Noviembre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal 2016, Anexo 1-A. (24 de Diciembre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2016. (23 de Diciembre de 2015). México, D.F., México: Diario Oficial de la Federación.

Rezzoagli, L. C. (2006). *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos* (Primera Edición ed.). México, D.F., México: Cardenas Velasco Editores, S.A. de C.V.

Secretaría de Comunicaciones y Transportes. (2014). *Estadística Básica del Autotransporte Federal*. México, D.F.

