



Colegio de Contadores Públicos
de Guadalajara Jalisco

IMCP

Boletín Técnico

ii
2012

marzo



Marzo de 2012

BOLETÍN MENSUAL

Editor Responsable:

CPC José Antonio Ramos Cárdenas
Presidente del Consejo Directivo 2012

Director de la Edición:

CPC Luis Alberto García Sánchez

Presidentes de Comisiones participantes:

CP Gloria de Jesús Zamudio Grave
Presidente de la Comisión de
Apoyo al Ejercicio Independiente 2012

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión del Boletín de Apoyo al
Ejercicio Independiente 2012

CP Armando Castro Silva
Presidente de la Comisión de Contabilidad
Administrativa y Costos 2012

CP Alejandro Marín Contreras
Presidente de la Comisión Fiscal 2012

CPC Aldo Iván Saldaña Vivanco
Subcomisión del Boletín de la
Comisión Fiscal 2012

LCP Gerardo Ernesto Martínez Chávez
Presidente de la Comisión de Seguridad
Social e Impuestos Estatales 2012

Política Editorial:

Los artículos publicados expresan la opinión de sus autores y no necesariamente la del Colegio. No se permite la reproducción total o parcial de los artículos publicados sin citar la fuente respectiva.

Edición Digital:

LD Carolina Castellanos González
Diseñadora

LIA Andrés Castañeda Covarrubias
Informática

COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE

COMENTARIOS PRÁCTICOS AL DECRETO DEL 19 DE JULIO DE 2006 1
Autor: LCP y MAT Francisco Gómez-Ibarra Ontiveros

EL COSTO DE LO VENDIDO, SU REVISIÓN Y SUS RIESGOS 3
Autor: CPC Javier Ulises Romero Quezada

COMISIÓN DE CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y COSTOS

**EL DESPERDICIO EN LAS GESTIONES DE PRODUCCIÓN DE LAS
EMPRESAS** 10
Autor: CPC Agustín Rivera Ayala

COMISIÓN FISCAL

COSTO DE TERRENOS EN ESCISIÓN 14
Autor: CP Luis Héctor García Reyes

**LINEAMIENTOS PARA DETERMINAR SI UN IMPUESTO PAGADO EN EL
EXTRANJERO ES ACREDITABLE EN MÉXICO** 25
Autor: CPC Néstor Velasco Lozano

RESUMEN DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, FEBRERO 2012 34
Autor: CPC Enrique Gómez Caro

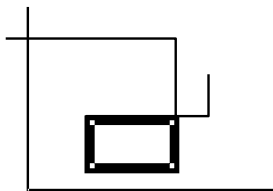
TESIS Y JURISPRUDENCIAS, FEBRERO 2012 36
Autor: Lic. Raciél Flores Talavera

INDICADORES FISCALES, FEBRERO 2012 39
Autor: CPC Enrique Gómez Caro

COMISIÓN DE SEGURIDAD SOCIAL E IMPUESTOS ESTATALES

**CÁLCULO DEL COSTO DE MANO DE OBRA POR METROS
CUADRADOS EN EL RAMO DE LA CONSTRUCCIÓN, PARA EFECTOS
DE LA DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS ANTE EL IMSS** 40
Autora: LCP y MSS Karla Arlaé Rojas Quezada





COMENTARIOS PRÁCTICOS AL DECRETO
DEL 19 DE JULIO DE 2006



Autor: LCP y MAT Francisco Gómez-Ibarra Ontiveros

Comentarios prácticos al Decreto del 19 de julio del 2006 por el que se establece un estímulo fiscal en materia de IVA

El 19 de Julio de 2006 Vicente Fox Quesada publica en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que establece un estímulo fiscal a la importación o enajenación de jugos, néctares y otras bebidas, Decreto que corrige una inequidad por un tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado a los alimentos a tasa cero y por otro lado a los alimentos a tasa 15 % (tasa aplicable en ese tiempo) al considerar que el estado físico no constituye un elemento relevante para otorgar un trato diferenciado.

En 1996 se interpuso una demanda de amparo en contra del artículo 2-A de la Ley del IVA, en el que se fija un gravamen para las bebidas envasadas, en particular a los jugos, néctares y concentrados de frutas y verduras. Los abogados de la firma argumentaron en este juicio "la inconstitucionalidad del artículo 2-A, ya que hacía distinciones y discriminaciones entre alimentos semejantes, es decir, otras bebidas que no pagaban este impuesto". En 1999, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió conceder el amparo reconociendo la inconstitucionalidad del referido artículo, por ser violatorio de la garantía de equidad tributaria y "como consecuencia de ello, Jugos del Valle adquirió el derecho a que le devuelvan todas y cada una de las cantidades pagadas por concepto del IVA desde el ejercicio de 1996, debidamente actualizadas y con los intereses correspondientes.

De esta situación se derivan diversas ejecutorias en las que en forma reiterada la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han pronunciado en esos sentidos, concediendo el amparo y protección de la justicia federal para el efecto de que los beneficiarios de dichas ejecutorias no trasladen el impuesto al valor agregado a la tasa del 15%, sino a la tasa del 0%.

El Presidente Vicente Fox considerando las tesis de jurisprudencias que determinaron lo inequitativo del tratamiento diferenciado que establece el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al gravar con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, mientras que la propia ley grava con la tasa general del 15% (ahora al 16%) la enajenación de dicho líquido cuando su presentación sea en envases menores a ese volumen, el 19 de Julio del 2006 mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la federación, conviene establecer un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación o enajenación de jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras, de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, endulzantes u otros ingredientes, tales como el yoghurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta presentada en envases menores de diez litros.



Sin duda este decreto vino a solucionar esa inequidad para cualquier contribuyente que se encuentre en el supuesto de importación o enajenación de los productos mencionados, sin embargo lo que nos trae principalmente a analizar este decreto es en qué situaciones estamos realmente en el supuesto, particularmente en la importación o enajenación de jugos, néctares y concentrados de frutas o verduras ya que la demanda del mercado es tan amplia que no en todos los casos dichas bebidas caen en el supuesto considerando su composición.

Para tener elementos de juicio tendremos que remitirnos a las Norma Oficial Mexicana “NOM-173-SCFI-2009 para JUGOS DE FRUTAS PREENVASADOS-DENOMINACIONES, ESPECIFICACIONES FISICOQUIMICAS, INFORMACION COMERCIAL Y METODOS DE PRUEBA” la cual entró en vigor a partir del 28 de Octubre del 2009 e identificar claramente si cae o no en el supuesto, además de que la norma “NOM-051-SCFI-1994 de Especificaciones Generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de enero de 1996”, y la “NMX-F-103-1982 de Alimentos-Frutas y Derivados- Determinación de grados brix, son Normas que complementan a la primera y por lo tanto se deben de tener en cuenta para analizar diferentes aspectos como por ejemplo, su composición Brix que es el por ciento de sólidos disueltos en un producto derivado de las frutas o de un líquido azucarado.

Otro aspecto a considerar es cómo se debe describir el nombre del producto en su etiqueta, de tal forma que no exista confusión alguna del mismo y para eso la Norma nos menciona en la regla 5.1.3 lo siguiente:

“Los jugos de frutas definidos en el inciso 3.8, la denominación debe ser: JUGO DE _____ Colocando en el espacio en blanco los nombres de los jugos de fruta que componen la mezcla en orden descendente del peso (m/m) o de las palabras “mezcla de jugos de frutas”, “jugo de frutas mixto/mezclado” o un texto similar”

Adicionalmente la Norma dice cuales deben de ser las especificaciones del producto y la regla 6.1.2 habla de las características Fisicoquímicas mediante una tabla que detalla las especificaciones de jugos 100% naturales y jugos de concentrados un vez reconstituidos, sin embargo no se encuentran descritas todas las variedades de frutas por lo que en una “nota al final de la tabla menciona *“Cuando un jugo proceda de una fruta no mencionada en esta tabla, el nivel mínimo de grados Brix de la fruta será el normado internacionalmente por el Codex Alimentarius.”*

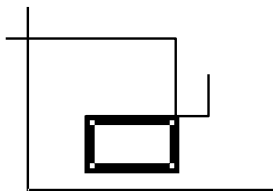
Podríamos seguir analizando la norma y sus normas complementarias y veríamos una gran cantidad de elementos a considerar para cumplir con los lineamientos que establece la norma a fin de poderse llamar el producto “Jugo o Néctar de frutas” algo parecido a lo que el artículo 29 y demás artículos relacionados del CFF señalan con respecto a los requisitos que debe contener la factura; de igual forma tenemos que considerar todos y cada uno de los elementos que las Normas Oficiales Mexicanas nos dictan para poder cumplir con el concepto de Jugos o Néctar de Frutas, pues existe la posibilidad de un eventual rechazo por parte de la autoridad para situarnos en el supuesto de importación y o enajenación de jugos néctares de frutas.



Conclusión:

En la actualidad hemos visto cómo la autoridad tiene un estilo profundamente recaudatorio y en el terreno de los tribunales también hemos visto cómo los resultados han sido principalmente en favor de la autoridad para recaudar, por lo que no dudo que en una eventual revisión por parte de la autoridad, ésta pueda demostrar que la actividad del contribuyente tratándose de importación y enajenación de jugos, néctares y otras bebidas no cumpla con los requisitos que las NOM establecen a dichos productos y por lo tanto exigir el tratamiento de la traslación del IVA correspondiente.





EL COSTO DE LO VENDIDO, SU REVISIÓN Y SUS RIESGOS



Autor: CPC Javier Ulises Romero Quezada

ANTECEDENTES

La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), en adición a los trabajos que ha desarrollado en el proceso de convergencia con las normas de auditoría internacionales, emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IASB), ha actualizado y se encuentra en proceso de hacerlo todos los boletines de normas y procedimientos de auditoría, de acuerdo con la nueva estructura y con los diversos cambios de las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (ISA, por sus siglas en inglés).

Así las cosas, nos encontramos inmersos en un proceso que nos llevará a la adopción, a partir de 2012, de la normatividad internacional, sin embargo, prevalecerán las normas para atestiguar, de revisión de información financiera y de otros trabajos relacionados.

En la práctica profesional detectamos ciertos riesgos, siendo el que con mayor frecuencia se encuentra en la revisión de los estados financieros, la revisión del Costo de lo Vendido, pero ¿por qué el costo de lo vendido?, es así porque una vez más se demuestra el gran impacto que tienen las disposiciones fiscales en la contabilidad de las empresas, pues al cambiar la deducción de compras por la del costo de lo vendido en el año 2005, se confirmó que también un número importante de compañías, sobre todo PYMES, habían olvidado los métodos de valuación de sus inventarios, desde que en 1987, la Ley del Impuesto Sobre la Renta cambió la deducción del costo de lo vendido por la de compras.

Es por ello comprensible que también en la práctica de la revisión de Inventarios y Costo de Ventas (Boletín 5120 emitido por la CONAA), se hayan descontinuado los procedimientos de revisión de costos predeterminados, ya sea estimados o estándar, para valuación de los inventarios. Ante la falta de práctica de las metodologías mencionadas, es lógico concluir que en la auditoría de las cuentas de inventarios y del costo de lo vendido, se haya perdido la práctica de su revisión.

Por tal motivo y no obstante el tiempo transcurrido desde el cambio de la deducción de compras por el costo de lo vendido, resulta conveniente recordar las técnicas de auditoría que hasta antes del cambio constituían, y en la actualidad constituyen, la forma de revisar los inventarios (existencias propiedad de la emisora de estados financieros) y el costo de lo vendido (existencias propiedad de los clientes de la emisora).

OBJETIVOS DE LA REVISIÓN DE INVENTARIOS Y DEL COSTO DE LO VENDIDO

Los objetivos clásicos de la revisión de inventarios, y por ende del costo de lo vendido, como parte de la auditoría de estados financieros llevada a cabo conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, son las siguientes:



- a) Comprobar su existencia física.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c) Determinar la existencia de gravámenes.
- d) Comprobar su adecuada valuación, considerando que no excedan a su valor de realización.
- e) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.
- f) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el período y que se haya determinado en forma razonable y consistente.
- g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Estos objetivos de revisión , que a la vez son las características contables de los inventarios y de todos los activos tangibles que se muestran en el balance general, son la mejor pauta para llevar a cabo una planeación de dicha revisión. Esto significa que el desarrollo y las conclusiones de la auditoría de este renglón del balance general, y de su posterior traspaso al costo de lo vendido en el estado de resultados, al venderse los inventarios, versan invariablemente en el investigar sobre estos siete objetivos. Esta afirmación tan simple, no debe perderse de vista por el auditor en cada detalle de su revisión.

Tan simple y tan fundamental que es, con todo el sentido común que cualquier persona pueda tener, que antes de revisar debe primero conocer qué es lo que va a revisar. Sin embargo, en la práctica, tal conocimiento muchas veces no se hace con la profundidad y oportunidad necesarias para formarse un juicio sobre si la cifra sujeta a revisión cumple cabalmente con las siete características de la información contable que se requiere respecto a los inventarios y el costo de lo vendido.

Curiosamente, el renglón de inventarios, en un negocio comercial o de manufactura, forma parte de su operación medular, es decir, del ciclo clave del mismo: compra, producción, pago, venta y cobro. Esto lleva a que tanto el mayor número de transacciones como el mayor monto de las mismas, se ubican en la compra, producción, pago, venta de los inventarios, así como del cobro de los mismos ya vendidos. Casi se puede afirmar que con la revisión de este activo y costo, se cubre la mayor parte de los renglones del balance general y del estado de resultados. De ahí la oportunidad de concentrar la revisión en estos renglones y, a la vez, del riesgo de no hacerla bien en la satisfacción de sus siete características contables.

CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO A REVISAR

Ahora bien ¿cómo se conoce el negocio? La mejor forma de conocerlo es de arriba hacia abajo de su organización, siguiendo la línea funcional del organigrama de una empresa, leyendo lo que ella tenga escrito en cuanto a su historia, operación y administración, su página web y entrevistándose con el personal operativo, los accionistas, miembros del consejo de administración y funcionarios en su caso, además consultando los estados



financieros trimestrales del año en curso y otra información que el auditor considere útil, constituyen una muy buena fuente de conocimiento.

Tanto en el levantamiento de datos para cotizar su auditoría, como en la fase de planeación, una vez contratada la misma, el auditor tiene contacto directo continuo con todos los niveles de la función de finanzas, responsable de la preparación de los estados financieros e información contable para toma de decisiones. Es ahí donde, básicamente, depende de las preguntas y cuestionamientos que surjan de la experiencia del auditor, en el examen de estados financieros de empresas similares, que el auditor se deba impregnar lo más pronto posible de la problemática de la operación y, por ende, de los inventarios.

En una estructura normal del auditor externo, la responsabilidad mayor decreciente parte del socio, gerente y encargado de la revisión. Por lo trascendente del mayor número y monto de transacciones de compra y venta, las pruebas de auditoría son también realizadas por los ayudantes de auditoría con más experiencia.

La mejor sugerencia que podría darse a un auditor, es que entre más sienta que desempeña el papel del operador y administrador de las compras, producción y venta de los inventarios, con sus respectivas transacciones de pago y cobro, más preguntará y conocerá de sus posibles riesgos de errores o malversaciones que impidan que las cifras incluidas en los estados financieros sean razonables, de acuerdo con las normas de información financiera generalmente aceptadas.

Entre más simples sean las preguntas y cuestionamientos del auditor, basadas en la suspicacia bien entendida, mejor será el desarrollo de su examen.

En no pocas ocasiones, la prueba de observación del auditor identifica deficiencias en el control interno contable, ahora llamado proceso de registro, para su documentación de los riesgos y controles correspondientes que llevan a una efectiva confianza en los estados financieros. Estas deficiencias pueden ejemplificarse en la pérdida de información, o en la exactitud de las cifras reportadas, falta de separación de actividades de decisión, con las de custodia o registro, cortes de documentos, corte de compras, corte de ventas, etcétera.

REVISIÓN DE INVENTARIOS Y DEL COSTO DE LO VENDIDO

En la revisión de inventarios, la visita a las instalaciones forzosamente debe darse durante la observación del inventario físico anual o de los inventarios rotativos. En ella, el auditor previene al leer el instructivo para dichos inventarios físicos o detecta fallas durante el corte de formas que amparan los movimientos de entradas y salidas de materiales o productos, o de existencias de inventarios obsoletos, de lento movimiento o en mal estado. Todo esto va dirigido a que el auditor se cerciore de que los estados financieros y sus notas revelen estas situaciones y, en su caso, sus efectos de valuación.

Hoy en día, las auditorías se basan en el análisis del riesgo de que los estados financieros no muestren, razonablemente, su información, de acuerdo con las normas de información financiera expedidas a partir de 2005 por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C.

El análisis de riesgos por parte del auditor, se inicia desde el conocimiento de los riesgos estratégicos que los accionistas y la alta administración identifican y, en consecuencia, controlan, hasta los riesgos operativos que los ejecutivos y empleados conocen y controlan.



El auditor externo debe documentar su propio análisis de riesgo, identificar la diferencia entre los controles implantados y los realmente llevados a cabo, para medir su efectividad y en consecuencia su efecto en el diseño de una mayor o menor realización de procedimientos (conjunto de técnicas o pruebas) de auditoría, en cuanto a su naturaleza, alcance y oportunidad.

Esta metodología sitúa al auditor, en el caso de los inventarios, a hacer un estudio meticuloso de dónde podrían estarse presentando fugas, errores o malversaciones de información contable para cubrir faltantes de inventario, ocasionados por mermas arriba de los parámetros permitidos, muestras o promociones arriba de lo autorizado, robos o alteraciones en las valuaciones de la compra nacional o de importación, manufactura según órdenes de producción o por procesos, entre otros.

La expedición de cartas de recomendaciones por el auditor externo, en las que se plasmen sus hallazgos sobre deficiencias de la empresa en el diseño o en la implementación de controles encaminados a disminuir un riesgo específico, hoy en día demuestra del auditor, primero, un conocimiento de las técnicas de auditoría, y segundo, un conocimiento del negocio.

El uso directo del conocimiento de los riesgos del negocio, tanto estratégicos como operativos, hace que el auditor vaya directamente en sus pruebas de auditoría a ver su eficacia y en caso de no serlo, aumentarlas y pedir a la empresa inclusive, cálculos o reprocesos que cuantifiquen una diferencia o un ajuste de auditoría. Esta metodología hace más productivo el tiempo del auditor.

El auditor corre un gran riesgo si no identifica posibles o probables áreas de fraude, que lo lleve al diseño e implementación de pruebas de auditoría específicas o cuando menos a la inclusión de recomendaciones en su carta relativa a deficiencias de control interno. Si un auditor, con su experiencia, lleva a cabo una planeación meticulosa, conoce el negocio, visita las instalaciones y conoce los procesos operativos y administrativos, así como los diagramas, manuales de contabilidad, que describan el proceso de registro contable y controles, debe forzosamente prevenir o detectar la posibilidad de la existencia de un fraude, sobre la base de que por simples razones de costo/beneficio y de falibilidad o falta de ética de un accionista, consejero, ejecutivo, empleado y obrero, agravado por la colusión entre ellos, es difícil que alguna empresa pueda estar exenta de que se puedan cometer fraudes. El reto para el auditor es identificar esta posibilidad o probabilidad y su importancia relativa como para invalidar la presentación y relación en los estados financieros.

Hoy en día es más palpable la presunción de que el auditor externo debe prevenir o detectar fraudes. Si bien su dictamen aclara que no es tal su obligación, en la práctica, los fraudes se dan cuando hay una debilidad mayor de control interno contable, y como éste es evaluado por el auditor externo, de ahí la diferencia sutil hacia los usuarios de su dictamen, de sus expectativas, de que el auditor identifique los de gran importancia relativa.

La regla de oro del control interno, en cuanto a la separación de funciones de autorización, ejecución, custodia y registro, se hace presente en los fraudes detectados; esto indica que éstos se dan cuando alguna o algunas de estas actividades son realizadas por una misma persona o personas coludidas, aprovechando un punto de malversación (riesgo) no identificado, mal mitigado o no eliminado por algún control.



Cabe la mención de que uno de los mejores controles existentes hoy en día, es el que la mayoría de los registros contables estén procesados vía cálculos, asientos contables y preparación de estados financieros, por un programa (software), desde el integrado empresarial *Enterprise Resource Planning* (ERP) hasta el comercial vendido en las papelerías, en el que el acceso de un accionista, consejero, funcionario, empleado u obrero, sea casi imposible, o cuando menos no deje rastro en la bitácora. La intromisión de hojas de cálculo electrónicas, como el programa Excel, en el proceso contable, es un paraíso potencial para que el defraudador cometa su ilícito y cubrirlo.

Hoy en día son más importantes y primordiales las áreas de conocimiento del negocio, tales como visita a las instalaciones, análisis de riesgo, prevención y detección de fraudes, porque dan más luz al auditor para enfocar sus pruebas. Sin embargo, el tradicional estudio y evaluación del control interno bien entendido, cubre desde siempre estas fases. Lo que ha sucedido es que esas primeras fases no se destacaban como ahora, con base en las experiencias que se han tenido.

Los procedimientos de auditoría más relevantes para cumplir con los cinco objetivos de auditoría, de las siete características de los inventarios (bienes no vendidos) y del costo de lo vendido (bienes vendidos), integran las siguientes técnicas o pruebas:

- a) Revisión analítica.
- b) Cálculos globales.
- c) Observación del inventario físico.
- d) Pruebas de compras.
- e) Pruebas de valuación.
- f) Comprobación del estado de costo de producción y lo vendido.
- g) Confirmaciones y revisión documental de préstamos.
- h) Presentación y revelación.

Sería prolijo detallar y analizar cada una de las pruebas antes comentadas, por lo que me referiré por su importancia a la primera de ellas:

a) Revisión analítica. Es siempre una prueba de cumplimiento y sobre todo sustantiva fuerte (alta confianza y seguridad hacia el resultado que se obtenga), muy eficaz en la revisión de cualquier renglón del balance general y estado de resultados. Las fases de conocimiento del negocio, visita a las instalaciones, análisis del riesgo, prevención y detección de fraudes, así como la efectividad del control interno, proveen de agudeza al juicio del auditor al revisar los saldos de inventarios y del costo de lo vendido que aparecen en el balance general y en el estado de resultados, respectivamente, comparados con una fecha o período intermedio y con el anterior auditado. La aplicación de las razones financieras tradicionales de liquidez y rentabilidad ayudan también al juicio, para formular las preguntas sensibles para aceptar o rechazar en principio estos saldos de inventarios y costo de lo vendido. Las respuestas que reciba el auditor normalmente son asimiladas mejor, gracias a haber ya desarrollado parcial o totalmente las fases antes mencionadas.



Esta prueba siempre es realizada, según esté disponible la información, antes que cualquier otra, pues del resultado de ella el auditor desprende o modifica la naturaleza, alcance u oportunidad de otras pruebas (cálculo, confirmación e inspección documental normalmente), que le permitan ratificar o rectificar la conclusión que en principio le arroja la revisión analítica, las explicaciones obtenidas de la administración respecto a las variaciones encontradas y su correlación con otras pruebas.

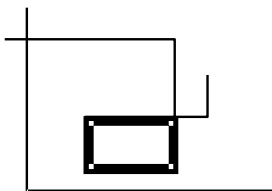
La auditoría del costo de lo vendido y, por ende, de los inventarios tanto para fines financieros como fiscales, representa una responsabilidad:

- a) Mayúscula por tratarse, generalmente, del renglón más importante de egresos de una empresa.
- b) Con consecuencias directas hacia el fisco y los trabajadores por la determinación del pago anual del ISR y la PTU.
- c) Con consecuencias directas derivadas del Código Fiscal de la Federación, como Contador Público Registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por la revisión de las obligaciones fiscales federales a cargo de la empresa como contribuyente, derivadas de la deducción, generalmente, más importante para la determinación del ISR.
- d) Ante todos los usuarios del dictamen, tanto internos como externos.
- e) Ante las normas de auditoría para atestiguar, de las que destaca su trabajo como independencia mental, calidad, libre de conflicto de intereses y de riesgo profesional.
- f) Ante todo, frente a su propia conciencia para actuar conforme a la más transparente ética profesional.

CONCLUSIÓN

Como conclusión, se puede afirmar que para obtener buenos resultados en la revisión del costo de lo vendido y en general en la revisión de estados financieros, resulta importante hacer una planeación adecuada para la implementación, cuidando la correcta aplicación de la normatividad emitida por la CONAA del IMCP.





EL DESPERDICIO EN LAS GESTIONES DE
PRODUCCIÓN DE LAS EMPRESAS



Autor: CPC Agustín Rivera Ayala

Objetivo

Lograr que la Organización y el contador se concienticen sobre el tema y logren aplicarse responsablemente en las gestiones de la empresa y detecte las acciones que generan desperdicio en las áreas o procesos productivos, de compras, almacenes o inventarios, ventas, manejo de la maquinaria, el personal operativo que interviene en las mismas, los diferentes insumos como la calidad de energía eléctrica, el mantenimiento a la maquinaria, los diferentes medios de transporte, etc., etc. Y por medio de su informe de a conocer a la dirección las detecciones y sus causas, y que ella realice las correcciones acordes para lograr menores costos y mayor calidad de productos.

Qué debe entenderse por desperdicio o despilfarro.

Un proceso productivo hace uso de materias primas, máquinas, recursos naturales, mano de obra, tecnología, recursos financieros generando como resultado de su combinación productos o servicios. En cada proceso se agrega valor al producto, y luego se envía al proceso siguiente. Los recursos en cada proceso agregan valor o no lo hacen. **El muda** (que en japonés significa desperdicio o despilfarro) implica actividades que no añaden valor económico.

Desperdiciar las capacidades, recursos, e inclusive más, desperdiciar las oportunidades de generar riqueza, como así también el despilfarro del más importantes de todos los recursos y que no es objeto de contabilización “el tiempo”, debe ser no sólo tenido muy en cuenta por todos los integrantes de la organización, sino que además debe ser objeto de una política concreta tendiente a su eliminación. No hacerlo como se dijo anteriormente impide un mayor nivel para la empresa y sus integrantes, sino que de ello depende también la continuidad de la misma y por tanto de los puestos de trabajo. Por ello es que el desperdicio debe ser objeto de atención y cuidado tanto por parte de las autoridades gubernamentales, como de la sociedad en su conjunto. Menores niveles de desperdicios implica mayor calidad, más productividad, menores costos y por tanto menores precios, ello genera tanto un mayor consumo por parte de los consumidores locales, como una mayor demanda extranjera, lo que implica mayor cantidad de puestos de trabajo y a su vez mayores ganancias para las empresas y mayor consumo interno. Como puede apreciarse combatir el desperdicio o despilfarro genera un círculo virtuoso o espiral de crecimiento.



El desperdicio en este contexto es toda mal utilización de los recursos y / o posibilidades de las empresas. Se desperdicia horas de trabajo por ineficacia en la programación y planificación de las tareas, como también se desperdician posibilidades de ganar nuevos mercados por carecer de productos de calidad o por exceso en sus costos de producción.

LAS SIETE CATEGORÍAS CLÁSICAS DEL DESPERDICIO

Estas surgen de la clasificación desarrollada por Ohno (mentor y artífice del Just in Time), y son:

El Muda por sobreproducción. La misma es el producto de un exceso de producción, producto entre otros factores de: falencias en las previsiones de ventas, producción al máximo de la capacidad para aprovechar las capacidades de producción (mayor utilización de los costos fijos), lograr un óptimo de producción (menor coste total), superar problemas generados por picos de demandas o problemas de producción. Cualquiera sea el motivo, lo cual en las fábricas tradicionales suelen ser la suma de todos estos factores, el coste total para la empresa es superior a los costes que en principio logran reducirse en el sector de operaciones. En primer lugar tenemos los costos correspondientes al almacenamiento, lo cual conlleva tanto el espacio físico, como las tareas de manipulación, controles y seguros. Pero además debe tenerse muy especialmente en cuenta los costos financieros debidos al dinero con escasa rotación acumulada en altos niveles de sobreproducción almacenados.

El Muda por exceso de inventario. Tiene muchos motivos, y se computan tanto los inventarios de insumos, como de repuestos, productos en proceso e inventario de productos terminados. El punto óptimo de pedidos, como el querer asegurarse de insumos, materias primas y repuestos por problemas de huelgas, falta de recepción a término de los mismos, remesas con defectos de calidad y el querer aprovechar bajos precios o formar stock ante posibles subas de precios, son los motivos generadores de este importante factor de desperdicio. En el caso de productos en proceso se forman stock para garantizar la continuidad de tareas ante posibles fallas de máquinas, tiempos de preparación y problemas de calidad. A los factores apuntados para la sobreproducción deben agregarse las pérdidas por roturas, vencimiento, pérdida de factores cualitativos como cuantitativos, y paso de moda.

El Muda de reparación y rechazo de productos defectuosos. La necesidad de reacondicionar partes en proceso o productos terminados, como así también reciclar o destruir productos que no reúnen las condiciones óptimas de calidad provocan importantes pérdidas. A ello debe sumarse las pérdidas generadas por los gastos de garantías, servicios técnicos, recambio de productos, y pérdida de clientes y ventas. Es lo que en materia de Costos de Mala Calidad se denomina costos por fallas internas y costos por fallas externas.



El Muda ocasionada por movimientos. Se hace referencia con ello a todos los desperdicios y despilfarros motivados en los movimientos físicos que el personal realiza en exceso debido entre otros motivos a una falta de planificación en materia ergonómica. Ello no sólo motiva una menor producción por unidad de tiempo, sino que además provoca cansancio o fatigas musculares que originan bajos niveles de productividad.

Una estación de trabajo mal diseñada es causa de que el personal malgaste energía en movimientos innecesarios, constituyendo el sexto tipo de despilfarros. Así por ejemplo situar los departamentos que prestan asistencia al trabajo de valor añadido en oficinas alejadas de las personas productoras de valor agregado aumenta los movimientos innecesarios. Las herramientas, los equipos, los materiales y las instrucciones que se

necesitan para realizar el trabajo han de colocarse en el lugar más conveniente para que el operario ahorre energía. En las empresas de categoría mundial el personal de primera línea no ha de ir a buscar ayuda, sino que la reclama para que ésta vaya a ellos.

El Muda de procesamiento. Desperdicios generados por falencias en materia de layout, disposición física de la planta y sus maquinarias, errores en los procedimientos de producción, incluyéndose también las falencias en materia de diseño de productos y servicios.

El Muda de espera. Motivado fundamentalmente por: los tiempos de preparación, los tiempos en que una pieza debe esperar a otra para continuar su procesamiento, el tiempo de cola para su procesamiento, pérdida de tiempo por labores de reparaciones o mantenimientos, tiempos de espera de órdenes, tiempos de espera de materias primas o insumos. Los mismos se dan también en las labores administrativas. Todos estos tiempos ocasionan menores niveles de productividad.

El Muda de transporte. Se vinculado a los excesos en el transporte interno, directamente relacionados con los errores en la ubicación de máquinas, y las relaciones sistémicas entre los diversos sectores productivos. Ello ocasiona gastos por exceso de manipulación, lo cual lleva a un sobre-utilización de mano de obra, transportes y energía, como así también de espacios para los traslados internos.

Conclusión

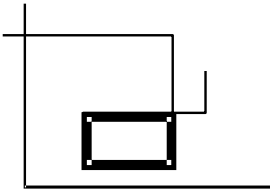
Generar un ámbito en el cual los empleados y técnicos de la organización participen activa y responsablemente en la detección, prevención y eliminación de los diversos tipos y modalidades de desperdicios o despilfarros constituye uno de los principales objetivos de los Directores.

Los consumidores ya no están dispuestos a financiar o hacerse cargo de la mala gestión de las empresas. Ello votan todos los días en el mercado con su dinero, depositando el mismo en las empresas y productos que les otorgan niveles mayores de satisfacción. De tal forma deciden que empresas subsistirán, cuales saldrán victoriosas y cuales han de desaparecer. El mercado siempre fue implacable, pero



hoy lo es aún más. Sólo las empresas dispuestas a incrementar sus niveles de calidad total logrando de tal forma más productividad y menores costos podrán seguir activas y proyectarse hacia el futuro. Una empresa que no controla sus desperdicios, que no tiene noción de ellos, y que por tanto no adopta medidas para prevenirlos o eliminar sus causas gestará productos y servicios de mala calidad, con altos costos y malos servicios, o sea bienes con un bajo valor para los clientes, por lo que ellos no estarán dispuestos a su adquisición o sólo lo harán a un muy bajo precio.





COSTO DE TERRENOS EN ESCISIÓN



Autor: CP Luis Héctor García Reyes

El presente documento tiene por objeto el analizar los diversos efectos fiscales que pudieran derivar por la escisión de terrenos transmitidos en una escisión parcial a los que se les aplicó el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los antecedentes sobre los cuales se desarrolla el presente documento son los siguientes:

- 1) Una sociedad que efectúa desarrollos inmobiliarios.
- 2) La citada sociedad adquiere y deduce un terreno al amparo del estímulo fiscal establecido en el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR).
- 3) Posterior a la adquisición, la sociedad se escinde y aporta el terreno a una sociedad escindida.
- 4) En la escisión se cumplen los requisitos a que hace referencia el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, es decir no existe enajenación para efectos fiscales.

Este análisis tiene como propósito señalar las diversas interpretaciones o consecuencias fiscales que pudieran surgir en la sociedad escidente, como en la sociedad escindida.

Disposiciones aplicables

I) Disposiciones hasta 31 de diciembre de 2004.

Hasta antes del 1 de enero de 2005, fecha en que se introdujo el costo de ventas en la Ley del ISR, se tenían las siguientes disposiciones:

Artículo 29 fracción II de la Ley del ISR:

“Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que



hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.”

Artículo 20 fracción V de la Ley del ISR:

“Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

.....

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.”

Conforme a las anteriores disposiciones resulta evidente que los terrenos no se podían deducir al momento de su adquisición, sino que se tenía que determinar una ganancia, en donde al precio de venta se la podía disminuir el monto original de la inversión.

Además de las disposiciones antes señaladas existía una disposición reglamentaria que otorgaba la oportunidad de tomar la deducción del terreno, aún cuando no hubiera sido enajenado, dicha norma se encontraba regulada a través del artículo 27 del Reglamento de la Ley del ISR, el cual señalaba lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 29, fracción II, segundo párrafo de la Ley, los contribuyentes que se dediquen preponderantemente a realizar desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el monto original de la inversión de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que:

I. Los terrenos sean destinados a la realización de desarrollos inmobiliarios a más tardar en el ejercicio siguiente a aquel en el que los adquieran.

II. Los ingresos acumulables correspondientes al ejercicio inmediato anterior provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios en cuando menos un noventa por ciento.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un noventa por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.

III. Al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de la Ley.

IV. El monto original de la inversión de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de la Ley.



V. En la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asienten las declaraciones que haga el contribuyente o su representante legal, de lo siguiente:

a) Que el monto original de la inversión del terreno de referencia se deducirá en el ejercicio de su adquisición.

b) Que al momento de la enajenación del terreno, se considerará como ingreso acumulable el valor total de la enajenación, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de la Ley.”

Como se puede apreciar las disposiciones resultaban lógicamente congruentes, ya que conforme a la Ley del ISR no se autorizaba deducción de los terrenos al momento de su adquisición, sin embargo a través de una norma reglamentaria se permitía la deducción del terreno, antes de que el mismo fuera enajenado, siempre que se cumplieran determinados requisitos.

II) Disposiciones vigentes en 2012 (a partir del 1 de enero de 2005)

A partir del 1 de enero de 2005, la Ley del ISR, cambia el régimen de deducción de adquisiciones por el de costo de lo vendido, así las cosas, las disposiciones aplicables en el ejercicio 2012, son las siguientes:

Artículo 29 Ley del ISR:

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

.....

II. El costo de lo vendido.

Artículo 20 Ley de ISR:

Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Artículo 21 Ley de ISR:

Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 9o. de la misma, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al



periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

El ajuste a que se refiere el párrafo anterior no es aplicable para determinar la ganancia por la enajenación de acciones y certificados de depósito de bienes o de mercancías.

En el caso de bienes adquiridos con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad fusionada o escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a estas últimas.

Las anteriores disposiciones no son lo suficientemente claras, ya que para una constructora, el terreno pudiera ser un activo circulante, sin embargo para una empresa manufacturera pudiera no serlo, en ese sentido habría que analizar primeramente si los artículos 20 fracción V y 21 son las disposiciones específicas y por ende aplicables a todos los contribuyentes que enajenan un terreno o solo para aquellos en donde el terreno representa un activo no circulante. Esto se menciona por que como lo analizaremos más adelante pudieran existir consecuencias fiscales diferentes.

La discusión de este documento inicia con la aplicación del artículo 225 de Ley del ISR, el cual se transcribe a continuación:

“Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:

I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.

III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último



mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.

IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.

V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo.”

De lo antes transcrito, destaca que para la ejercer la opción de deducir el costo de adquisición de los terrenos se deben de cumplir varios requisitos, unos previos a la adquisición y otros posteriores, los cuales no se analizan a detalle por no ser materia del presenta análisis, sin embargo si los señalamos:

Previos adquisición terreno

- a) Que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.
- b) Que los ingresos acumulables provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento (puede ser posterior).

Posterior de la adquisición del terreno

- a) Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios.
- b) Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno.

Cuando el terreno se enajene en cualquiera de los ejercicios posteriores a aquel en que se efectuó la deducción, adicionalmente se considerará como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo.

- c) No incluir en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de la Ley del ISR.
- d) Señalar en la escritura pública que optó por aplicar el estímulo fiscal.
- e) Los contribuyentes que ejerzan la opción del artículo 225, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo



Como se puede apreciar, existen algunos actos que tal vez posiblemente nunca sucederían en caso de existir una escisión parcial, tal es el caso de la aportación del terreno a una sociedad escindida, en donde la sociedad escidente no estará en posibilidades de enajenar el terreno por haber salido de su patrimonio, en ese sentido el tema cobra relevancia razón por la cual, se analizan los posible efectos que pudieran existir en las sociedad escidente y escindida por la aplicación del artículo 225 de la Ley del ISR.

1) Efectos en sociedad escidente

Para estar en posibilidades de aplicar la opción del artículo 225 de la Ley del ISR, es necesario que la sociedad escidente hubiere destinado¹ los terrenos a la construcción de un desarrollo inmobiliario.

Si bien es cierto que la redacción de la propia ley señala como condición el término “destino”, también es cierto que en caso de un juicio el haber realizado una obra en el inmueble resultará un elemento de defensa muy valioso.

Uno de los puntos más controversiales resulta la lectura del siguiente párrafo correspondiente al artículo 225:

“Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, ***siempre que cumplan con lo siguiente:***

III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.”

Este párrafo pudiera tener dos interpretaciones, la primera es que al no existir una enajenación por la sociedad escidente en el transcurso del tiempo, esa sociedad nunca acumulará un valor total de la operación, en tal sentido la citada sociedad jamás habría tenido el derecho a ejercer la opción de deducción.

Como se comentó anteriormente, existen requisitos que deben cumplirse posterior a la adquisición del inmueble, una de ellas es que cuando la sociedad escidente realice el acto de enajenación del terreno, acumule el valor total de la enajenación, bajo esta interpretación pudieran existir elementos para considerar que la aplicación del artículo 225 continuaría siendo válida, bajo el entendido que al no haber existido la hipótesis de enajenación, no se puede señalar que la compañía ha incumplido con la condición de acumulación del valor total de la enajenación.

Ahora bien, es importante mencionar que el mismo artículo en el segundo párrafo de fracción III) dispone lo siguiente:

“Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio

¹ Destinado: Del participio destinar; Destinar: 1. tr. Ordenar, señalar o determinar algo para algún fin o efecto.



inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.”

Igual que en el párrafo anterior, sobre este párrafo caben distintas interpretaciones, la primera es que la acumulación de la cantidad equivalente al 3% del monto deducido, se debiera realizar en el ejercicio en que se realiza la enajenación del terreno, considerando la redacción de los párrafos uno y dos del último precepto señalado, lo anterior tendría como consecuencia que el momento de acumulación se detonara hasta el ejercicio en que el bien fuera vendido, situación que llevaría a la no acumulación de la cantidad equivalente, pues en el transcurso del tiempo nunca existiría la enajenación del inmueble.

La otra interpretación consistiría en que la cantidad equivalente al 3% del monto deducido debiera considerarse anualmente como acumulable, esta interpretación pudiera ocasionar que la acumulación del monto equivalente fuera a perpetuidad, ya que en este supuesto la enajenación del terreno nunca llegaría a consumarse.

2) Efectos en sociedad escindida

Es importante señalar que dentro de las disposiciones que debiera cumplir la sociedad escidente se encuentra que:

“Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.”

De la lectura anterior, pareciera que la disposición específica para deducir el terreno es el artículo 20 fracción V de la Ley del ISR, en cuyo caso para la determinación de la ganancia por enajenación de terrenos habría que restar al ingreso obtenido por la enajenación el monto original de la inversión actualizado, es decir el costo del terreno sería deducible al momento de determinar la ganancia por enajenación de terrenos y no bajo el concepto o etiqueta del costo de lo vendido.

Aún cuando no es exactamente el mismo caso, nuestros tribunales han comentado lo siguiente:

Novena Época
Registro: 171318
Instancia: Primera Sala
Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007
Materia(s): Constitucional,
Administrativa
Tesis: 1a./J. 131/2007
Página: 315

RENTA. LOS ARTÍCULOS 45-A Y 225 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OBLIGAR A LOS CONTRIBUYENTES, DISTINTOS DE LOS QUE SE DEDIQUEN A LA CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE DESARROLLOS INMOBILIARIOS, A SUJETARSE AL SISTEMA DE COSTO DE VENTAS NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

Los numerales señalados no violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no existe trato inequitativo entre los contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y aquellos con otras



actividades empresariales, dado que ambos están sujetos a la misma regla general, esto es, deducir el costo de venta hasta que acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate. Lo anterior es así, ya que el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prever una opción para los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario, por un lado, establece un estímulo fiscal para quienes se dediquen a esta actividad y, por otro, una opción sujeta a reglas especiales, tales como: a) que los terrenos se destinen a la construcción de desarrollos inmobiliarios para su enajenación; b) que los ingresos acumulables provengan de esa actividad cuando menos en un ochenta y cinco por ciento; c) que al momento de la enajenación se acumule el valor total del terreno en lugar de la ganancia a que se refiere la fracción V del artículo 20 de la Ley; d) que cuando la enajenación se efectúe en los ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la deducción, se considerará como ingreso acumulable adicional un monto equivalente al tres por ciento actualizado del monto deducido; e) que en la escritura pública en la que conste la adquisición de los terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento; y f) que la opción será con respecto a todos los terrenos por un periodo obligatorio de cinco ejercicios. Por tanto, entre los contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y aquellos con otras actividades empresariales no existe trato inequitativo, ya que ambos están sujetos a la regla general que prevé el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, deducir el costo de venta hasta que se lleve a cabo la enajenación de los bienes.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1456/2005. Los Cuates de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1479/2005. Ravazu, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Tesis de jurisprudencia 131/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete



En este precedente se basa sobre el tema de la inequidad, en donde un contribuyente consideró como agravante que al permitir a ciertos contribuyentes la deducción de los terrenos al momento de la adquisición violaba sus derechos constitucionales, al respecto el tribunal consideró que aquellos contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y aquellos con otras actividades empresariales, están sujetos a la misma regla general, esto es, deducir el costo de venta hasta que acumulen los ingresos.

En este orden de ideas, pudieran existir varias interpretaciones para la sociedad escindida, bajo una de ellas se pudiera interpretar que la disposición específica para deducir el terreno, es la señalada en el artículo 20 fracción V) de la Ley del ISR, lo cual se precisa en el mismo artículo 225, en ese caso el precedente antes señalado no sería aplicable al caso que nos ocupa, considerando que el análisis en ese juicio fue sobre un tema de inconstitucionalidad.

De ser cierta esta apreciación, conforme a las reglas del artículo 21 de la Ley del ISR el terreno sería deducible al momento de determinar la ganancia por enajenación de terreno, ya que la citada disposición hace mención que en el caso de bienes adquiridos con motivo de escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a esta última.

Otra interpretación pudiera ser que el terreno en la sociedad escindida al formar parte de su activo circulante debiera de ser deducido como un costo de lo vendido, en cuyo caso habría que acudir a los artículos 45-B y C de la Ley del ISR, a efecto de conocer que conceptos integran el costo de lo vendido, las citadas disposiciones se transcriben a continuación:

Artículo 45-B:

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. **El importe de las adquisiciones de mercancías**, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Artículo 45-C:

Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. **Las adquisiciones** de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.



III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

De la lectura de los artículos anteriores, surge una primera incógnita aplicable al caso que nos ocupa o inclusive a una comercializadora, el inventario que fue traspasado a la sociedad escindida implica solo propiedad o implica una la adquisición y la propiedad, ya que los artículo 45-B y C, señalan que el costo de lo vendido implica forzosamente una adquisición.

Lo anterior nos lleva primeramente a buscar la definición del término “adquisición”, para los cual el Diccionario de la Real Academia Española señala lo siguiente:

“Adquirir:

(Del lat. *adquirĕre*).

1. tr. Ganar, conseguir con el propio trabajo o industria.
2. tr. Comprar (con dinero).
3. tr. Coger, lograr o conseguir.
4. tr. *Der.* Hacer propio un derecho o cosa que a nadie pertenece, o se transmite a título lucrativo u oneroso, o por prescripción.”

“Formas de adquirir:

- m. *Der.* Hecho jurídico por cuya virtud una persona adquiere el dominio u otro derecho real sobre una cosa.”

Por su parte el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México señala que por adquisición de la propiedad debe entenderse:

“La adquisición significa en términos generales la incorporación de una cosa o de un derecho a la esfera patrimonial de una persona.”

.....

“La doctrina ha distinguido los siguientes elementos para la adquisición en su acepción lata: 1) un adquirente 2) un objeto adquirido 3) en título de la adquisición.”

De acuerdo a lo anterior podemos resumir lo siguiente de ambas definiciones:

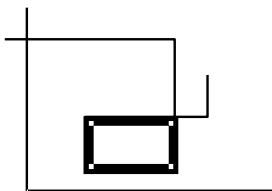
- a) Hacer propio un derecho o cosa mediante el dominio o derecho real sobre una cosa.
- b) Incorporar una cosa o derecho a la esfera patrimonial de una persona.



Las definiciones anteriores no hacen referencia a si la adquisición debe ser a título gratuito u oneroso, en el caso que nos ocupa es evidente que se tiene la propiedad, y se pudiera señalar que también existió adquisición conforme a las definiciones antes señaladas, sin embargo no existen reglas claras en cuanto como debe determinarse el monto de adquisición. De ser cierta esta apreciación, el terreno sería susceptible de deducir bajo el concepto de costo de lo vendido, de lo contrario el costo contable debiera ser considerado como una deducción contable no fiscal.

Como se puede apreciar en el desarrollo del presente documento, desafortunadamente las disposiciones no son del todo claras, ni suficientes y en algunos casos caben varias interpretaciones, en ese sentido resulta conveniente analizar los efectos de cada caso en particular y en su caso evaluar las posibles contingencias que llegarán a existir.





LINEAMIENTOS PARA DETERMINAR SI UN IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO ES ACREDITABLE EN MÉXICO



Autor: CPC Néstor Velasco Lozano

ANTECEDENTES

Que con fecha 12 de enero de 2012 el Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración General de Grandes Contribuyentes dio a conocer los Lineamientos para determinar si un impuesto pagado en el extranjero, es un impuesto sobre la renta para los efectos del artículo 6o., primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe mencionar que dichos Lineamientos entraron en vigor a partir del 1º de febrero del presente año.

Por lo anterior, he decidido profundizar sobre los mismos, para que podamos entender los posibles efectos y repercusiones que puedan tener los contribuyentes que pagan impuestos en el extranjero y que actualmente acreditan esos montos contra el Impuesto sobre la Renta causado en México.

Antes de efectuar el análisis de los mencionados Lineamientos correspondientes, sería importante que analicemos los razonamientos jurídicos y económicos del acreditamiento, contra el Impuesto sobre la Renta, de impuestos pagados en el extranjero.

Con motivo de las múltiples transacciones económicas internacionales que se ven involucrados cada día más empresas e individuos, y de la necesidad que existe de los Estados de exigir el pago de impuestos en sus países, es necesario regular o precisar de manera correcta los procedimientos para evitar una doble imposición internacional.

Es importante señalar que el término “doble tributación internacional” no se encuentra definido en el Modelo de la OCDE ni en los comentarios al citado Modelo, no obstante que el propio Modelo se identifica y persigue como objetivo “el evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital”.

La doble tributación internacional ha sido definida por algunos autores como; la determinación de impuestos sobre la renta por parte de dos o más Estados soberanos sobre el mismo rubro de ingresos (incluyendo ganancias de capital), generados por la misma persona, durante el mismo periodo gravable.

En la opinión del doctrinista Adolfo Arrijo Vizcaíno, la doble tributación internacional se da; cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. En esencia la doble tributación internacional pudiera ser un obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en un mercado mundial. Claro aunque cada país en el ejercicio de su potestad tributaria puede gravar, en la forma que más convenga a sus intereses, pudiera desalentar las operaciones en materia de comercio exterior.



Hipótesis de Doble Tributación Internacional

En el libro de “Derecho Fiscal” del autor Adolfo Arriola Vizcaíno, se menciona que para dejar claro las características y naturaleza del problema de la doble tributación internacional, es necesario enumerar los supuestos que deben presentarse en la práctica:

1. Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un propósito de lucro económico, ejemplo; compraventa de mercancías, préstamos con intereses, transferencia de tecnología, prestación de servicios profesionales.
2. La operación debe realizarse entre personas, físicas o morales, sujetas al pago de impuestos en dos Estados diferentes.
3. Debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra.
4. Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambos países.
5. Ambas naciones deben mantenerse firmes sus potestades tributarias, sin efectuar ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una operación internacional.
6. Finalmente, que un mismo acto u operación celebrada entre sujetos de diferentes países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Cabe señalar que existen tres métodos internacionales para mitigar los efectos de una doble tributación internacional; El de deducción, de exención y **el de crédito**.

De acuerdo con el Método de crédito, los impuestos en el extranjero pagados por un contribuyente residente, por lo general reducen el impuesto fiscal local en la proporción de los impuestos pagados en el extranjero. Con base en la política fiscal, el Método de crédito se reconoce en términos generales, como el mejor para eliminar el efecto de la doble tributación internacional.

En el caso de nuestro país, se utiliza el “Método del crédito”, contenido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Finalmente, para tener derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, se requiere que el sujeto pasivo demuestre ante las autoridades fiscales que efectivamente cubrió el impuesto con la documentación que cada legislación fiscal en su caso se establezca. De no contar con la documentación suficiente, las autoridades fiscales extranjeras, no otorgan un crédito de impuestos, no obstante que se demuestre que en su relación contractual se cubrieron los tributos correspondientes.

ACREDITAMIENTO IMPUESTOS EXTRANJEROS (art. 6 de la LISR)

Antes de iniciar con el análisis de los lineamientos para determinar si un impuesto pagado en el extranjero es un impuesto sobre la renta para los efectos del artículo 6º., primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario transcribir dicho precepto legal.



“Los Residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.”

Como se puede apreciar de ese precepto legal, los contribuyentes en nuestro país podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- El impuesto pagado en el extranjero sea un impuesto y que grave la renta del contribuyente.
- El impuesto pagado en el extranjero sea respecto de ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero.
- Que sean ingresos que se encuentren obligados al pago del impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Finalmente, que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto pagado en el extranjero.

LINEAMIENTOS RESPECTO DE ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO EMITIDOS POR EL SAT

A continuación me permito transcribir en la parte importante del oficio donde se dan a conocer los multicitados Lineamientos.

***Primero.** Para determinar la procedencia del acreditamiento de un impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto sobre la renta que corresponda pagar conforme a la LISR, es necesario revisar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 6º. de la LISR.*

***Segundo.** En los términos del artículo 6º. De la LISR, el análisis sobre la procedencia del acreditamiento comienza al verificar que el monto que pretenda acreditarse consista en un impuesto sobre la renta que se haya pagado en el extranjero por los ingresos procedentes fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR.*

***Tercero.** En ese sentido, en el caso de que el monto pagado en el extranjero no sea un impuesto sobre la renta, no es necesario continuar con el análisis del artículo 6º. de la LISR y se podrá concluir que dicho monto no es acreditable contra el impuesto sobre la renta que corresponda pagar conforme a la LISR.*

Por el contrario, si se determina que el monto pagado en el extranjero es un impuesto sobre la renta en los términos del Lineamiento anterior, se habrá cumplido con el primer requisito del artículo 6º. de la LISR y se procederá a verificar el cumplimiento de los otros requisitos que establece la disposición citada y los demás que resulten aplicables.



Cuarto. Para los efectos de los Lineamientos Primero, Segundo y Tercero, se determinará que el monto pagado en el extranjero cumple con el requisito de ser (I) un impuesto, (II) que grava la renta y (III) pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR, conforme a los criterios siguientes:

- I. El monto pagado en el extranjero se considera impuesto siempre que:
 - a) Su pago se haya realizado en cumplimiento de una disposición legal cuya aplicación sea general y obligatoria.
 - b) Su pago no se realice como contraprestación por la transmisión o el uso, goce o aprovechamiento de un bien, la recepción de un servicio o la obtención de un beneficio personal, directo o específico.
 - c) Su pago no se trate de la extinción de una obligación derivada de un derecho, una contribución de mejora, una aportación de seguridad social o un aprovechamiento, en los términos en que estos conceptos son definidos por los artículos 2o. Y 3o. Del Código Fiscal de la Federación (CFF).
 - d) Su pago no se trate de la extinción de una obligación derivada de un accesorio de una contribución o un aprovechamiento, en los términos en que estos conceptos son definidos por los artículos 2o. Y 3o. del CFF.

- II. El monto pagado en el extranjero que sea considerado impuesto conforme a la fracción I, se considera impuesto sobre la renta siempre que
 - a) El objeto del impuesto consista en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago.
 - b) Cuando no sea claro si el objeto consiste en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago, se determine que la base gravable del impuesto mide la renta.

En el análisis de los incisos a) y b) de esta fracción, deberá tomarse en cuenta lo siguiente:

 1. Que el régimen jurídico del impuesto permita figuras sustractivas similares a las que la LISR establece o, de manera alternativa, prevea medidas que permitan obtener una base neta.
 2. Que el régimen jurídico del impuesto determine que los ingresos se obtienen y las figuras sustractivas se aplican, en momentos similares a los que establece la LISR.

- III. El monto pagado en el extranjero que sea considerado impuesto sobre la renta conforme a las fracciones I Y II, se considera pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR, siempre que los tipos de ingresos sean aquéllos por los que se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta conforme a la LISR.

Quinto. En el caso de que el monto pagado en el extranjero no sea considerado impuesto sobre la renta conforme a las fracciones I y II del Lineamiento Cuarto, dicho monto puede considerarse impuesto sobre la renta siempre que el objeto del impuesto y, en caso de duda, su base gravable, sean sustancialmente similares a la del impuesto sobre la renta a que se refiere la LISR.



Sexto. *En la determinación sobre la procedencia del acreditamiento del monto pagado en el extranjero, en los términos de los Lineamientos anteriores, no será relevante:*

- I. *El título o la denominación del impuesto.*
- II. *La naturaleza del impuesto en los términos en que ésta haya sido señalada por el país que lo establece.*
- III. *La naturaleza del impuesto en los términos en que ésta haya sido señalada por terceros países. Sin embargo, en caso de duda, se podrá tomar en cuenta dicho señalamiento como referencia.*
- IV. *Si el impuesto es establecido por la federación, por el gobierno central o por alguna subdivisión de ambos.*

Séptimo. *En el caso de que el monto pagado en el extranjero no sea considerado como un impuesto sobre la renta pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR, de conformidad con los presentes Lineamientos, dicho monto no podrá acreditarse ni total ni parcialmente.*

Octavo. *Para los efectos del artículo 6o., primer párrafo de la LISR, el sujeto que pagó el monto que cumpla con los criterios que establecen los Lineamientos Cuarto y Quinto, deberá ser el mismo sujeto que pretenda realizar el acreditamiento en los términos de dicho precepto.*

Noveno. *Cuando el impuesto pagado en el extranjero haya sido reconocido como un impuesto comprendido dentro de un tratado para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, el acreditamiento será procedente en los términos que establezca instrumento, sin realizar el análisis que corresponde conforme a los presentes Lineamientos. No obstante, será procedente realizar el análisis que corresponde conforme a los presentes Lineamientos, cuando en el caso se invoque el acreditamiento en los términos del artículo 6o. de la LISR.*

Décimo. *Cuando un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación introduzca un impuesto nuevo en su sistema jurídico, lo dispuesto en los presentes Lineamientos podrá ser tomado en cuenta por la autoridad competente mexicana para efectos de determinar si el impuesto nuevo se considera como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a los impuestos comprendidos en el tratado.*

Décimo Primero. *Los presentes Lineamientos entrarán en vigor el 1 de febrero de 2012.”*

COMENTARIOS

En primer lugar, estos Lineamientos antes transcritos **no son fuentes formales del derecho**, ya que este tipo de circulares, en opinión del tratadista y Magistrado español, Adolfo Carretero Pérez, “son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados a que la emite, pero que no son fuentes normativas.”

Al respecto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación establece que, los funcionarios fiscales facultados se encuentran en posibilidades de 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.



Por lo que debemos analizar los mencionados Lineamientos como una forma de ver como las autoridades fiscales están interpretando, en este caso particular, el primer párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, lo que se disponga y en su caso contradiga a lo regulado por el propio precepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces sería ilegal, ya que como recordaremos nuestro orden jurídico no permite en ningún caso a los órganos administrativos a que legislen, por eso estos Lineamientos carecen de eficacia jurídica.

Lineamiento Primero

Se indica que para efectos de poder acreditar el impuesto pagado en el extranjero, es necesario revisar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 6° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la verdad es que bastante obvio.

Lineamiento Segundo

Se menciona que para efectos de la procedencia del acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, se inicia verificando que el impuesto que se haya pagado en el extranjero sea un impuesto sobre la renta que se haya pagado en el extranjero por ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, es importante explicar que el “Principio de Fuente” sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por los extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. A grandes rasgos este es el criterio que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta en México.

Lineamiento Tercero

Se dispone que si el impuesto pagado en el extranjero no es un impuesto sobre la renta, ya no es necesario seguir analizando lo señalado en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al contrario, si se trata de un impuesto sobre la renta, habrá que seguir analizando lo dispuesto por el artículo 6° citado, ya que los contribuyentes que se encuentren en la situación jurídica, habrán cumplido a penas el primer requisito formal.

Como es de su conocimiento, el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la obtención de los ingresos, sin embargo, se tiene la posibilidad de determinar una base gravable, sobre la cual se permite pagar el impuesto correspondiente.

Debemos entender como la obtención de una “Renta, como la riqueza o ganancia que, en términos generales, resulta de descontar a los ingresos percibidos el costo de su obtención, para lograr definir así la utilidad que se traduce en un incremento del patrimonio.

Lineamiento Cuarto

Se señala que para efectos de determinar si el monto pagado en el extranjero cumple con el requisito; de ser un impuesto, que sea un impuesto sobre la renta, y que haya sido pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme a los criterios siguientes:

Primer criterio.- Que el monto pagado en el extranjero se considera impuesto siempre que:

- El pago se haya realizado en cumplimiento de una disposición legal que sea general y obligatoria. O sea que los contribuyentes en México tendrán que solicitar apoyo algún asesor en ese país para que les indique si el pago de ese impuesto es general y obligatoria para todos los que ubiquen en la norma, ya que de lo contrario no se



podrá demostrar que se trata de un impuesto, y en consecuencia no acreditar contra el impuesto mexicano.

- Que el pago del impuesto no sea realizada como contraprestación por la transmisión de un bien, la prestación de un servicio o la obtención de un beneficio personal, directo o específico.
- Que el pago realizado en el extranjero no sea un derecho, contribución de mejora, una aportación de seguridad social, un aprovechamiento o bien un accesorio de una contribución. Es claro que la intención de la autoridad administrativa es señalar que bajo ningún motivo podrá ser objeto del acreditamiento en México, de aquellas cantidades pagadas en el extranjero, pero que son sean consideradas como un impuesto, tomando en consideración las definiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 2 y 3.

Para efectos de que el impuesto pagado en el extranjero sea considerado como un impuesto sobre la renta, hay que observar lo siguiente:

- Que el objeto del impuesto sea la renta obtenida por el sujeto que pretende acreditar el impuesto.
- En caso de que no sea claro si el objeto del impuesto consista en la renta obtenida por el contribuyente, se determine que la base gravable del impuesto mida la renta.

Pues entonces con estos requisitos, los contribuyentes tendrían que analizar si el objeto de la Ley Tributaria extranjera, sea exclusivamente sobre una base neta, o bien si no es claro, que la base gravable mida la renta, la verdad creo que en la práctica será muy complicado determinar si se cumplen con esos requisitos señalados en los Lineamientos.

No obstante lo anterior, se dispone que para efectos de las observaciones anteriores, se deberá tomar en cuenta que:

- Que el régimen jurídico del impuesto permita figuras sustractivas similares a las que la ley del Impuesto sobre la Renta establece, o que de manera alternativa se prevean medidas que permitan obtener una base neta. Quiero entender que las autoridades fiscales quisieron decir que de alguna manera, para efectos de la determinación del impuesto en el país extranjero, sea utilizando figuras similares a las que se tienen en nuestra legislación fiscal.
- Asimismo, el hecho de que el régimen jurídico extranjero disponga que los ingresos se obtienen en momentos similares a los que establece la propia Ley del Impuesto sobre la Renta. En mi opinión estos supuestos, de que el régimen jurídico tenga que utilizar figuras similares, o bien que los ingresos sean reconocidos en los mismos momentos que en nuestra Ley, se encuentra por encima de la establecido en el propio artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Estoy convencido que dichos requisitos no se estipulan en la Ley, por lo que son irregulares jurídicamente.

Lineamiento Quinto

Se permite reconocer como impuesto sobre la renta a un impuesto pagado en el extranjero, que no sea reconocido como tal, siempre que el objeto del impuesto extranjero, y en caso de duda, la base gravable, sean sustancialmente similares a la del impuesto sobre la renta a que se refiere la Ley del ISR.



En este caso, se me figura muy subjetivo el hecho de que la determinación de la base gravable en el país extranjero de que se trate, sea **sustancialmente similares** a la mecánica del impuesto de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo que va generar discusiones técnicas muy ambiguas con las autoridades fiscales.

Lineamiento Sexto

Se señala que en el análisis que se realice sobre el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, no resulta relevante:

- Título o denominación del impuesto.

- Naturaleza del impuesto señalada por el país de origen o podrá ser tomado en consideración lo dicho por terceros países.

- Si el Impuesto es establecido por:
 - a. La Federación
 - b. Gobierno Central
 - c. Subdivisiones

Lineamiento Séptimo

Se menciona que, si el monto pagado en el extranjero no es considerado como impuesto sobre la renta pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR, dicho monto no será acreditable ni total ni parcialmente.

Lineamiento Octavo

Se señala que el sujeto que pagó el impuesto en el extranjero deberá ser el mismo que solicite el acreditamiento. En este caso habrá que ver qué criterio sostienen las autoridades fiscales con respecto al acreditamiento del impuesto pagado en forma indirecta por otra sociedad perteneciente al mismo Grupo.

Lineamiento Noveno

Cuando se trate de un impuesto comprendido dentro de un Convenio de Doble Tributación firmado con México, el acreditamiento será procedente en los términos del instrumento, sin efectuar ningún análisis de los mencionados Lineamientos. Al menos en este supuesto, respetan la jerarquía de Leyes, por lo acordado en los tratados para evitar la doble tributación firmados por México con otros países.

Lineamiento Décimo

Cuando un país con el que México tenga celebrado un Convenio de Doble Tributación introduzca un nuevo impuesto, los presentes lineamientos podrán ser tomados en cuenta para determinar si se considera como un impuesto comprendido.

Lineamiento Décimo Primero

La entrada en vigor de estos Lineamientos fue a partir del 1º de febrero del año de 2012.



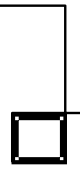
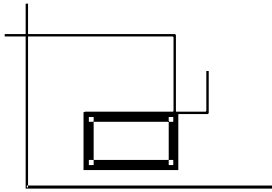
CONCLUSIONES

Como ya lo mencione anteriormente, estos Lineamientos no son una fuente formal del derecho, por lo que no podrán generar ningún tipo de obligaciones a los particulares, incluso algunos de los supuestos exceden de lo regulado por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que provoca una incertidumbre jurídica a los contribuyentes.

Espero que en la práctica las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación, no abusen de la aplicación de estos criterios emitidos por el Administrador General de Grandes Contribuyentes, ya que de lo contrario originará una serie de rechazos a los acreditamientos efectuados de impuestos pagados en el extranjero.

Con este tipo de medidas lo que generan en los contribuyentes es además de la falta de certeza jurídica, es un incremento en los costos de las empresas, ya que ahora para poder acreditar un impuesto pagado en el extranjero, habrá que contratar asesores de dichos países, para que nos digan si estamos ante la presencia de impuesto sobre la renta, o si en ese país son utilizadas “figuras sustractivas similares” a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por último, con este tipo de Lineamientos emitidos de parte de las autoridades, que solo buscan la fiscalización, hacen que la carga tributaria en nuestro país se vuelva más compleja cada día.





Autor: CPC Enrique Gómez Caro

DÍA

PUBLICACIÓN

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

- 03 RESOLUCIÓN que modifica las disposiciones de carácter general aplicables a las organizaciones auxiliares del crédito, casas de cambio, uniones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado y sociedades financieras de objeto múltiple reguladas.
- 10 ACUERDO del Comité Interinstitucional para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional por el que se da a conocer el monto distribuido por concepto del estímulo fiscal a que se refiere el artículo 226, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2011.
- ACLARACIÓN a las Tasas para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de diciembre de 2011, publicadas el 16 de enero de 2012.
- 16 TASAS para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de enero de 2012.
- 28 ACUERDO del Comité Interinstitucional para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Teatral Nacional, por el que se da a conocer el monto distribuido por concepto del estímulo fiscal a que se refiere el artículo 226-Bis fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal 2011.

BANCO DE MÉXICO

- 07 EQUIVALENCIA de las monedas de diversos países con el dólar de los Estados Unidos de América, correspondiente al mes de enero de 2012.
- 10 VALOR de la UDI del 11 al 25 de febrero 2012.
- 13 COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en dólares de los EE.UU.A., a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-Dólares).
- 24 VALOR de la UDI del 26 de febrero al 10 de marzo 2012.
- 27 COSTO porcentual promedio de captación de los pasivos en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CPP).



COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP).

COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en unidades de inversión a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-UDIS)

SECRETARÍA DE ECONOMÍA

- 01 ACUERDO por el que se da a conocer la Tasa aplicable a partir del 1 de febrero de 2012 del Impuesto General de Importación para las mercancías originarias de la República del Perú.
- 14 AVISO por el que se da a conocer la entrada en vigor entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Argentina del Tercer Protocolo Adicional y del Cuarto Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica No. 55 celebrado entre el MERCOSUR y los Estados Unidos Mexicanos.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA

- 10 ÍNDICE nacional de precios al consumidor.
- 24 ÍNDICE nacional de precios al consumidor quincenal.

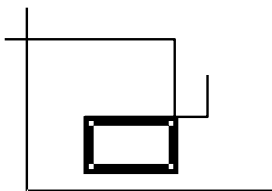
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

- 01 Acuerdo G/5/2012 por el que se determinan las Salas Regionales que serán apoyadas por las Salas Auxiliares del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

- 10 REGLAMENTO de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.





JURISPRUDENCIA

2a./J. 48/2011 (10a.)

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4o. FRACCIÓN II, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto, al disponer que no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los ingresos que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta que reciban las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones, no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tiene una justificación objetiva en tanto que unas y otras de las asociaciones y sociedades civiles referidas no se encuentran en la misma situación, pues las que gozan del beneficio no persiguen la obtención de un lucro, sino que tienen fines verdaderamente altruistas y sus actividades son de beneficencia, a diferencia de las excluidas de la exención que, en principio, persiguen fines lucrativos y no altruistas y sus actividades no son de beneficencia, pues generalmente constituyen clubes deportivos que permiten el uso de sus instalaciones mediante el cobro de una cuota a sus miembros, de la que esperan obtener un lucro, y ni siquiera cuando estas asociaciones y sociedades civiles consignan en su escritura constitutiva que no tienen fines de lucro y que cualquier utilidad se destinará al fomento de la asociación o sociedad, podría estimarse que deben comprenderse dentro de las que se pretende beneficiar con la exención, porque se organizan con el fin de que sólo sus miembros y asociados, sus familiares y amigos, mediante el pago de aportaciones y cuotas gocen del beneficio de instalaciones deportivas a las que no tiene acceso cualquier persona. En todo caso, para que aquéllas se asimilaran a las asociaciones y sociedades exentas tendrían que ser entidades altruistas que permitieran el uso de las instalaciones deportivas sin exigir cuota alguna a cambio, esto es, deberían tener como fin beneficiar sin distinción de raza, color, sexo o clase social, a la población en general o a un sector de ella por sus particulares condiciones de necesidad. Por ello, la exclusión supera el juicio de constitucionalidad al obedecer a una finalidad legítima, y constituir el medio apto y adecuado para conducir al objetivo perseguido por el legislador sin afectar desproporcionadamente algún bien o derecho constitucionalmente protegido.

Contradicción de tesis 438/2011.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito Primero y Cuarto, ambos del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal.- 30 de noviembre de 2011.- Mayoría de



cuatro votos.- Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de diciembre del dos mil once.

TESIS AISLADA XVI/2012 (10ª).

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2007, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. La citada fracción, al prever que dentro del procedimiento de fiscalización el contribuyente cuenta con un plazo de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones que la autoridad señale en el oficio de observaciones, implica para aquél, además de una obligación, la posibilidad de exhibir los documentos, libros o registros para refutar lo detectado por la autoridad; por lo que no viola la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con el indicado plazo se le otorga el derecho a ser oído y alegar en su defensa. Lo anterior es así, porque dicha garantía no debe entenderse como la posibilidad de presentar documentación para desvirtuar las observaciones formuladas por la autoridad fiscal en el procedimiento de fiscalización hasta la interposición del medio de defensa, sino que debe ajustarse al plazo que establece la citada fracción VI del artículo 48, para aportar las constancias con las que demuestre el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual está plenamente justificado por el hecho de que, por regla general, aquéllas deben estar siempre en poder del contribuyente, como lo prevé el propio código tributario. Asimismo, ello no debe entenderse como una limitante para presentar pruebas o documentos con los que se demuestre la ilegalidad de la resolución a través de la cual se finca el crédito fiscal; sin embargo, para demostrarlo no es factible que se presenten los documentos que debieron exhibirse en la etapa de fiscalización, pues dicha situación no sirve para desvirtuar la resolución. Esto es, sólo los documentos o pruebas que tiendan a demostrar que la liquidación fue emitida contraria a derecho pueden presentarse y valorarse fuera de la etapa de fiscalización, como las constancias distintas a las exigidas en aquella etapa.

Amparo directo en revisión 2518/2010. *****. 7 de diciembre de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

TESIS AISLADA XXIII/2012 (10ª).

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE QUE AUTORIZA A DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXI/2003, esgrimió las razones y naturaleza jurídica de las cláusulas habilitantes. Por otra parte, el referido Pleno, en la tesis aislada P. XII/2002, consideró que las reglas generales administrativas emitidas por una Secretaría de Estado con base en una cláusula habilitante para tal fin, no constituye una delegación de facultades. Ahora, el citado precepto legal, al establecer que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria cuenta con la facultad para expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la



legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia, constituye una cláusula habilitante, al tratarse de un acto formalmente legislativo por medio del cual el Congreso de la Unión otorgó a un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la atribución normativa para expedir disposiciones relativas al ámbito de sus competencias con un marco o cuadro de acción determinado por una finalidad clara (eficientar la aplicación de la legislación que le compete) y con condiciones para ello (comunicar aquellas disposiciones al órgano principal de dicha autoridad).

Amparo en revisión 753/2011. *****. 18 de enero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

JURISPRUDENCIA

2a./J. 29/2011 (10a.)

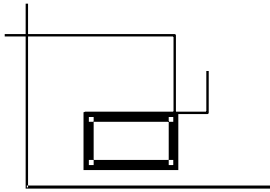
VALOR AGREGADO. EL BENEFICIO DE TRIBUTAR CONFORME A LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN II, INCISO H), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA PARA USO DOMÉSTICO, ES INAPLICABLE A LOS DIVERSOS DE DRENAJE Y ALCANTARILLADO.

La citada excepción a la tasa general del impuesto al valor agregado para calcularlo por la prestación del servicio de suministro de agua para uso doméstico, es inaplicable respecto de servicios distintos como el de drenaje y el de alcantarillado, pues debe tenerse presente que además de tratarse de un beneficio, cuya aplicación es estricta en términos del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el servicio primeramente citado no depende para su prestación de los otros dos, porque puede proporcionarse, incluso, a quienes carecen de ellos, como acontece con los habitantes de las zonas urbanas marginadas y del campo, cuya economía buscó proteger el legislador con esa medida tributaria.

Contradicción de tesis 329/2011.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito.- 26 de octubre de 2011.- Mayoría de cuatro votos.- Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Ponente: José Fernando Franco González Salas.- Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre del dos mil once.





Autor: CPC Enrique Gómez Caro

Día de publicación	TC Febrero	TIIE 28 días	TIIE 91 días	Valor de la UDI Febrero
FEBRERO				
1	13.0077	4.7918	4.7991	4.734480
2	12.8900	4.7850	4.7900	4.735419
3	12.8038	4.7869	4.7900	4.736359
4				4.737298
5				4.738238
6				4.739179
7	12.7120	4.7850	4.8000	4.740119
8	12.6472	4.7825	4.8000	4.741059
9	12.6833	4.7850	4.8000	4.742000
10	12.7200	4.7850	4.8000	4.742941
11				4.743936
12				4.744931
13	12.7857	4.7900	4.8050	4.745926
14	12.7392	4.7850	4.7950	4.746921
15	12.7753	4.7850	4.8000	4.747916
16	12.7658	4.7800	4.7950	4.748912
17	12.8822	4.7850	4.7950	4.749908
18				4.750904
19				4.751900
20	12.7856	4.7825	4.8000	4.752897
21	12.6793	4.7801	4.8075	4.753893
22	12.7408	4.7825	4.8000	4.754890
23	12.8296	4.7800	4.7900	4.755888
24	12.9294	4.7850	4.7955	4.756885
25				4.757882
26				4.758117
27	12.8675	4.7850	4.8000	4.758351
28	12.8779	4.7833	4.8035	4.758585
29	12.8575	4.7800	4.7900	4.758819

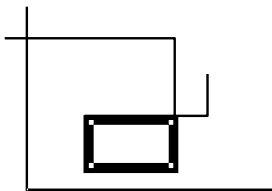
CPP Pesos	3.26 Feb 2012
CCP Dils.	2.34 Ene 2012
CCP Pesos	4.18 Feb 2012
CCP UDIS	4.25 Feb 2012

INPC Enero 2012: 104.284

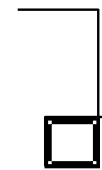
Tasa de recargos:

Prorroga	0.75 %
Mora	1.13 %





CÁLCULO DEL COSTO DE MANO DE OBRA POR
METROS CUADRADOS EN EL RAMO DE LA
CONSTRUCCIÓN, PARA EFECTOS DE LA
DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS ANTE EL IMSS



Autora: LCP y MSS Karla Arlaé Rojas Quezada

INTRODUCCIÓN

En el ramo de la construcción es común que los avisos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto) de los trabajadores que se contratan para llevar a cabo las obras, no correspondan a la realidad, pues en ocasiones no se inscriben a todas las personas que se encuentran laborando, y es frecuente que se señalen salarios inferiores a los realmente pagados.

OBLIGACIONES EN MATERIA DE CONSTRUCCIÓN

El artículo 15 fracción VI de la Ley del Seguro Social establece las obligaciones que deben cumplir los patrones, en específico en el caso de la construcción. Cuando no se cumple con estas disposiciones, el artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, establece que se notificará al patrón para que en el plazo de cinco días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación, éste proporcione los elementos necesarios para determinar el número de trabajadores, sus nombres, días trabajados y salarios devengados que permitan precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones incumplidas.

Transcurrido dicho plazo sin que el patrón haya entregado tales elementos, el Instituto, en ejercicio de sus facultades, fijará en cantidad líquida los créditos cuyo pago se haya omitido, aplicando en su caso, los datos con los que cuente y los que de acuerdo con sus experiencias considere como probables, siguiendo para tal efecto, el procedimiento que a continuación se detalla:

DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS

1.- Se precisará el número de metros cuadrados de construcción, el tipo de obra de que se trate y el periodo de realización de la misma. **Ej.**

Metros Cuadrados	480
Tipo de Obra	Casa habitación (lujo)
Periodo de realización	01/02/2011 a 01/02/2012 (365 días)
Área Geográfica	B



2.- Se estimará el monto de la mano de obra total utilizada en la construcción de que se trate, multiplicando la superficie en metros cuadrados de construcción, por el costo de la mano de obra por metro cuadrado que de acuerdo al tipo y periodo de construcción establezca el Instituto (está tabla se publica en el DOF, para este ejemplo utilizaremos las tablas publicadas el 13 de mayo de 2010) **Ej.**

	Metros Cuadrados	480
Por	Costo por metro cuadrado	\$ 985 para casa de lujo Zona B
	Costo total de Mano de Obra	\$ 472,800.00

3.- El monto de la mano de obra total, se dividirá entre el número de días comprendidos dentro del período de construcción, estableciéndose de esta manera, el importe de la mano de obra diaria. **Ej.**

	Costo total de Mano de Obra	\$ 472,800
	Entre Días del Periodo	365
	Costo Mano de Obra Diaria	\$ 1,295.34

4.- El importe de la mano de obra diaria, se multiplicará por el número de días que corresponda a cada uno de los meses transcurridos en el período no cubierto, obteniéndose el monto de los salarios base de cotización mensual. **Ej.**

	Costo Mano de Obra Diaria	\$ 1,295.34
	Por Días del Periodo (Junio)	30
	Costo Mano de Obra de Junio	\$38,860.20

5.- A los salarios base de cotización mensuales respectivos se les aplicarán los porcentajes de las cuotas obrero patronales establecidas en la Ley, obteniéndose así los montos a cubrir por concepto de dichas cuotas. **Ej.**

	Costo Mano de Obra de Junio	\$38,860.20
	Por % COP (*)	30%
	COP a pagar por Junio	\$11,658.06

() Este porcentaje se debe investigar en el departamento de auditoría y se llama porcentaje de cuotas obrero patronales aplicable a costos por metro cuadrado (cada año se cambia pues resulta de un cálculo específico, que se ve afectado por las modificaciones a los salarios mínimos generales).*

6.- El proceso del paso 4 y 5 se debe hacer por cada mes transcurrido de la obra tomando en cuenta los días naturales del mes en el paso 4.



7.- Por último se agregaría en cada mes el costo de actualización y recargos según fecha de pago.

Para tener un panorama general y aproximado de las cuotas que se deben pagar por una obra, tomaríamos como base el resultado del paso 2, para aplicarle el porcentaje del paso 5. **Ej.**

Costo total de Mano de Obra	\$ 472,800.00
Por % COP (*)	30%
COP a pagar por la obra	\$141,840.00

CONCLUSIÓN

Es muy importante que al realizar el presupuesto de una obra inmueble, se considere el importe que representa la carga de seguridad social, y en lo posible, se trate de cumplir en forma cabal con los pagos relativos, con el fin de evitar encarecer el costo de este rubro, con las multas y accesorios que se generarían en caso de ser sujeto del ejercicio de facultades de comprobación por parte del Instituto.

Los comentarios aquí expresados, son una opinión del autor y por lo tanto deberán considerarse solo como un punto de vista que, pudiera diferir de los criterios normativos de la autoridad o, de la interpretación de otros profesionales especialistas en la materia.



BURN
ATTILKA.PLATIXZ.COM



Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, Jalisco, AC.

Oscar Wilde 556 P.O. Box, Jardines Yollarta Zapopan, Jalisco. CP 45200 Tel. (33) 3618 2445 Fax: (33) 3618 2452 Pág. Web www.ccpjg.org.mx E-mail: ccpg@ccpg.org.mx

Miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC. Federación de Colegios de Profesionistas