

FECHA: Enero 2025

DE: Santiago Galván

TEMA: CRITERIOS NO

VINCULATIVOS FISCALES 2025

### Fundamento de los Criterios No Vinculativos fiscales:

**CFF Artículo 33.-** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:

...

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

## COMPILACIÓN DE CRITERIOS NO VINCULATIVOS FISCALES

ANEXO 3 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2025 (DOF 3 ENERO 2025)

### Contenido

A. Vigentes	
I. Criterios del CFF	
1/CFF/NV	Entrega o puesta a disposición del CFDI. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de Internet.
2/CFF/NV	Revelación de esquemas reportables generalizados. Hacer aparentar que tienen el carácter de esquemas reportables personalizados, es contrario a lo establecido por las disposiciones legales aplicables.
3/CFF/NV	Elusión de los efectos de la restricción temporal o cancelación del uso del CSD.

<b>II. Criterios de la Ley del ISR</b>	
<b>1/ISR/NV</b>	Establecimiento permanente.
<b>2/ISR/NV</b>	Enajenación de bienes de activo fijo.
<b>3/ISR/NV</b>	Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos.
<b>4/ISR/NV</b>	Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.
<b>5/ISR/NV</b>	Instituciones de fianzas. Pagos por reclamaciones.
<b>6/ISR/NV</b>	Gastos a favor de tercero. No son deducibles aquellos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales.
<b>7/ISR/NV</b>	Deducción de Inversiones tratándose de activos fijos.
<b>8/ISR/NV</b>	Instituciones del sistema financiero. Retención del ISR por intereses.
<b>9/ISR/NV</b>	Desincorporación de sociedades controladas.
<b>10/ISR/NV</b>	Rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, que únicamente se destinen a financiar la educación.
<b>11/ISR/NV</b>	Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.
<b>12/ISR/NV</b>	Enajenación de certificados inmobiliarios.
<b>13/ISR/NV</b>	Aplicación de los artículos de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor, relativos a la imposición sobre sucursales.
<b>14/ISR/NV</b>	Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.
<b>15/ISR/NV</b>	Indebida deducción de pérdidas por la enajenación de la nuda propiedad de bienes otorgados en usufructo.
<b>16/ISR/NV</b>	Ganancias obtenidas por residentes en el extranjero en la enajenación de acciones inmobiliarias.
<b>17/ISR/NV</b>	Subcontratación. Retención de salarios.
<b>18/ISR/NV</b>	Simulación de constancias.
<b>19/ISR/NV</b>	Deducción de pagos a sindicatos.
<b>20/ISR/NV</b>	Pérdidas por enajenación de acciones. Obligación de las sociedades controladoras de pagar el ISR que se hubiere diferido con motivo de su disminución en la determinación del resultado fiscal consolidado.
<b>21/ISR/NV</b>	Previsión social para efectos de la determinación del ISR. No puede otorgarse en efectivo o en otros medios equivalentes.
<b>22/ISR/NV</b>	Inversiones en automóviles. No son deducibles cuando correspondan a automóviles otorgados en comodato y que no son utilizados para la realización de las actividades propias del contribuyente.
<b>23/ISR/NV</b>	Medios de pago en gastos médicos, dentales, por servicios en materia de psicología, nutrición u hospitalarios.
<b>24/ISR/NV</b>	Entrega de donativos a instituciones de enseñanza cuando no son onerosos, ni remunerativos.
<b>25/ISR/NV</b>	Costo de lo vendido. Tratándose de servicios derivados de contratos de obra inmueble, no son deducibles los costos correspondientes a ingresos no acumulados en el ejercicio.



**44/ISR/NV** Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.

<b>III. Criterios de la Ley del IVA</b>	
<b>1/IVA/NV</b>	Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación por las denominadas tiendas de conveniencia.
<b>2/IVA/NV</b>	Alimentos preparados.
<b>3/IVA/NV</b>	Servicio de itinerancia internacional o global.
<b>4/IVA/NV</b>	Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil.
<b>5/IVA/NV</b>	Enajenación de efectos salvados.
<b>6/IVA/NV</b>	Retención a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
<b>7/IVA/NV</b>	IVA en transportación aérea que inicia en la franja fronteriza. No puede considerarse como prestado solamente el 25% del servicio.
<b>8/IVA/NV</b>	Traslado indebido de IVA. Transporte de bienes no corresponde al servicio de cosecha y recolección.
<b>9/IVA/NV</b>	Acreditamiento indebido de IVA.
<b>10/IVA/NV</b>	Bienes inmuebles destinados a hospedaje, a través de plataformas tecnológicas.
<b>11/IVA/NV</b>	Es improcedente acreditar el IVA sin cumplir los requisitos que establece la ley, así como la compensación de saldos a favor de IVA contra retenciones del ISR, tratándose de la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios.
<b>12/IVA/NV</b>	Adquisición de bienes en territorio nacional propiedad de un residente en el extranjero. Retención del impuesto al valor agregado.

IV. Criterios de la Ley del IEPS	
<b>1/IEPS/NV</b>	Base sobre la cual se aplicará la tasa del IEPS cuando el prestador de servicio proporcione equipos terminales de telecomunicaciones u otorgue su uso o goce temporal al prestatario, con independencia del instrumento legal que se utilice para proporcionar el servicio.
<b>2/IEPS/NV</b>	Servicios que se ofrecen de manera conjunta con Internet.
<b>3/IEPS/NV</b>	Productos que por sus ingredientes se ubican en la definición de chocolate o productos derivados del cacao, independientemente de su denominación comercial o la forma en la que se sugiere sean consumidos, se encuentran gravados para efectos del IEPS.
<b>4/IEPS/NV</b>	Base gravable del IEPS en la prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos.
<b>5/IEPS/NV</b>	Cantidades a disminuir como premios para determinar la base gravable del IEPS en la prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos.

<b>V. Criterios de la LISH</b>	
<b>1/LISH/NV</b>	Condensados y gas natural. Se trata de conceptos distintos para determinar la base de los derechos por la utilidad compartida y de extracción de hidrocarburos para los asignatarios.
<b>2/LISH/NV</b>	Establecimiento permanente para los efectos de la LISH. La exploración y extracción de hidrocarburos no son las únicas actividades por las que se puede constituir.

**VI. Criterio de la LIF**

**1/LIF/NV**

Estímulo fiscal a los contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte. Su monto debe determinarse considerando el IEPS que efectivamente se haya causado.

<b>VII. Criterios de la LFD</b>	
<b>1/LFD/NV</b>	Derecho Extraordinario sobre Minería. El reconocimiento de los ingresos debe efectuarse al momento de la enajenación o venta del oro, plata y platino, con independencia del momento en que se perciban las contraprestaciones.
<b>2/LFD/NV</b>	Derecho Extraordinario sobre Minería. La base para calcular el pago del derecho corresponde a los ingresos totales del periodo sin disminución alguna.
<b>3/LFD/NV</b>	Derecho Especial sobre Minería y Derecho Extraordinario sobre Minería. Los adquirentes de la titularidad de una concesión o de los derechos relativos a esta, que obtengan ingresos de la actividad extractiva o enajenen oro, plata y platino, están obligados a su pago.
<b>4/LFD/NV</b>	Derecho Especial sobre Minería. Dedución de inversiones de activo fijo.
<b>5/LFD/NV</b>	Derecho Especial sobre Minería. Para su determinación es improcedente la deducción de inversiones de activo fijo, gastos diferidos y cargos diferidos.
<b>6/LFD/NV</b>	Derecho Especial sobre Minería. La adquisición de concesiones mineras no tiene la naturaleza de inversión realizada para la prospección y exploración minera, por lo que es improcedente su deducción para la determinación del citado derecho.

<b>B. Derogados</b>	
<b>I. Criterios de la Ley del ISR</b>	
<b>10/ISR/NV</b>	Inversiones realizadas por organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.
<b>14/ISR/NV</b>	Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos.
<b>19/ISR/NV</b>	Deducción de inventarios congelados.
<b>20/ISR/NV</b>	Inventarios Negativos.
<b>21/ISR/NV</b>	Prestación gratuita de un servicio a organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.
<b>25/ISR/NV</b>	Gastos realizados por actividades comerciales contratadas a un Sindicato.
<b>II. Criterios de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación</b>	
<b>1/LIGIE/NV</b>	Regla General 2 a). Importación de mercancía sin montar.





Atento a ello, no presentar la declaración informativa para revelar un esquema reportable generalizado, en virtud de hacer aparentar deliberadamente que este tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México es inferior de cien millones de pesos, con el propósito de evitar presentar la declaración informativa para revelar el esquema reportable generalizado, constituye un mecanismo para evitar la aplicación del artículo 199 del CFF.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los asesores fiscales que no presenten la declaración informativa para revelar un esquema reportable generalizado, en virtud de que deliberadamente hacen aparentar que un esquema reportable generalizado tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México sea inferior a cien millones de pesos, a pesar de que el esquema reportable reúne las características de un esquema reportable generalizado.
- II. Los asesores fiscales que no presenten la declaración informativa para revelar un mecanismo para evitar la aplicación del artículo 199 del CFF, en virtud de que hacen aparentar que un esquema reportable generalizado, tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, cuyo monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México sea inferior a cien millones de pesos, a pesar de que el esquema reportable reúne las características de un esquema reportable generalizado.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2021	Publicada en el DOF el 3 de mayo de 2021, Anexo 3, publicado en el DOF el 10 de mayo de 2021.

3/CFF/NV

**Elusión de los efectos de la restricción temporal o cancelación del uso del CSD.**

Conforme a los artículos 17-H y 17-H Bis del CFF, cuando las autoridades fiscales detecten conductas irregulares por parte de los contribuyentes, podrán dejar sin efectos o restringir de forma temporal el uso de los CSD para la expedición de CFDI, lo que representa una consecuencia ante las irregularidades detectadas, reflejándose en el impedimento de expedir comprobantes fiscales, hasta en tanto no se subsanen o desvirtúen dichas irregularidades por parte de los contribuyentes.

De conformidad con el artículo 29, primer párrafo del CFF, cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir CFDI por los actos o actividades que se realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes que lleven a cabo las operaciones correspondientes se encuentran obligados a emitirlos, asimismo, las personas que, entre otros supuestos, adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones, deberán solicitar el CFDI respectivo.

Por su parte, el artículo 113 Bis del CFF establece una sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.



## II. Criterios de la Ley del ISR

### 1/ISR/NV Establecimiento permanente.

Conforme al artículo 1, fracción II de la Ley del ISR, las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR cuando se trate de residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Conforme al artículo 2, segundo párrafo de la Ley del ISR, el artículo 5 de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor y los párrafos 82 a 101 de los Comentarios al artículo 5 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la décima actualización o de aquella que la sustituya, se considera que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país cuando se encuentre vinculado en los términos del derecho común con los actos que habitualmente efectúen personas físicas o morales distintas de un agente independiente por cuenta de él, con un residente en México.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El residente en el extranjero que no pague el ISR en México al considerar que no tiene un establecimiento permanente en el país cuando se encuentre vinculado en los términos del derecho común con los actos que habitualmente efectúen personas físicas o morales distintas de un agente independiente por cuenta de él, con un residente en México.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006, con el número de criterio no vinculativo 12/ISR.

### 2/ISR/NV Enajenación de bienes de activo fijo.

El artículo 18, fracción IV de la Ley del ISR, establece que los contribuyentes que enajenen bienes de activo fijo, están obligados a acumular la ganancia derivada de esa enajenación. Para calcular dicha ganancia, la Ley del ISR establece que esta se determina como la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Lo anterior se desprende específicamente de lo precisado en el artículo 31 de dicha Ley que establece que cuando se enajenen dichos bienes el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Los artículos 27, fracción IV y 105, fracción IV de la Ley del ISR establecen que las deducciones de las personas morales y físicas con actividades empresariales y profesionales requieren estar debidamente registradas en contabilidad y ser restadas una sola vez. El artículo 147, fracción III del citado ordenamiento establece este último requisito, tratándose de las deducciones de las personas físicas del régimen de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; del régimen de los ingresos por enajenación de bienes y régimen de los ingresos por adquisición de bienes.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio efectúe la deducción del saldo pendiente de depreciar de aquellos bienes de activo fijo que hubiera enajenado en el ejercicio y por los cuales para el cálculo de la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes ya hubiera considerado dicha deducción, ya que ello constituye una doble deducción que contraviene lo indicado en los artículos 27, fracción IV, 105, fracción IV y 147, fracción III de la Ley del ISR.
- II. El contribuyente que para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio efectúe la deducción del saldo pendiente de depreciar de aquellos bienes de activo fijo que hubiera enajenado a través de un contrato de arrendamiento financiero en el ejercicio y por los cuales para el cálculo de la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes ya hubiera considerado dicha deducción, ya que ello constituye una doble deducción que contraviene lo señalado en los artículos 27, fracción IV, 105, fracción IV y 147, fracción III de la Ley del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006.

### 3/ISR/NV

**Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos.**

De conformidad con el artículo 29 de la Ley del ISR y 35 de su Reglamento, los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos destinados a la creación o incremento de reservas para el otorgamiento de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las previstas en la LSS y de primas de antigüedad, no son deducibles para el contribuyente (fideicomitente).

Toda vez, que dicho fideicomitente a través del fideicomiso constituye un patrimonio autónomo, en virtud de que los bienes entregados salen de su patrimonio y su titularidad se atribuye al fiduciario, para la realización de un fin determinado, por lo que en ese supuesto los intereses de que se trata ya no afectan de manera positiva o negativa el patrimonio del fideicomitente, máxime que no derivan de una erogación que él hubiere hecho.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El fideicomitente que deduzca los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos destinados para la creación o incremento de reservas para el otorgamiento de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las previstas en la LSS y de primas de antigüedad.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
--------	--------------------

Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006, con el número de criterio no vinculativo 4/ISR.
--	--

**4/ISR/NV Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.**

Los artículos 27 y 105 de la Ley del ISR, establecen los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas y los casos específicos en que deben otorgarse, tratándose de personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Deducir las regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México y su transmisión se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado; toda vez que no se justifica la necesidad de la migración y por ende el pago posterior de la regalía.
- II. Deducir las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.
- III. Deducir las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.
- IV. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006, con el número de criterio no vinculativo 1/ISR.

**5/ISR/NV Instituciones de fianzas. Pagos por reclamaciones.**

El artículo 27, fracción I de la Ley del ISR establece como requisito de las deducciones que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

El artículo 32 de la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas señala que el objeto de las instituciones de fianzas consiste preponderantemente en otorgar fianzas a título oneroso.

Los artículos 167, 168 y 171 de la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas establecen esencialmente que las instituciones de fianzas deben tener

suficientemente garantizada la recuperación del monto de las responsabilidades que contraigan mediante el otorgamiento de fianzas, además de estimar razonablemente que se dará cumplimiento a las obligaciones garantizadas.

Al respecto, es importante destacar que la institución afianzadora se constituye en acreedor del fiado una vez que se hace exigible la fianza y realiza el pago por la reclamación correspondiente, y por ende, tiene a su favor un crédito por el monto de lo pagado.

Así, los pagos por reclamaciones derivados de obligaciones amparadas con fianza, ante la imposibilidad práctica de cobro o la prescripción del derecho de cobro al fiado se pueden considerar créditos incobrables, los cuales eventualmente podrían ser deducibles de conformidad con lo establecido en el artículo 25, fracción V de la Ley del ISR, siempre que se reúnan los requisitos que prevé el artículo 27, fracciones I y XV del mismo ordenamiento, conforme a las cuales se requiere que se trate de una erogación estrictamente indispensable y que transcurra el término de prescripción, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

En ese sentido, cuando las instituciones de fianzas no cumplen su obligación de tener suficientemente garantizada la fianza otorgada en los términos de la ley de la materia, las pérdidas por créditos incobrables que se originen con motivo de la notoria imposibilidad práctica de cobro o prescripción del derecho de cobro de las reclamaciones derivadas de obligaciones amparadas con fianza, no cumplen con el requisito legal para su deducción; dado que tales operaciones riesgosas se originaron bajo la estricta responsabilidad de las instituciones de fianzas, haciendo propensa una situación de gasto innecesario para la propia empresa, es decir que no constituyen un gasto estrictamente indispensables para las instituciones de fianzas; puesto que la inobservancia de las obligaciones derivadas de la ley de la materia por parte de las instituciones de fianzas para la consecución de su objeto, no puede justificar una deducción para efectos de la Ley del ISR.

Por último, se aclara que las compañías de fianzas no deben considerar deducibles los pagos por concepto de reclamaciones de terceros, puesto que el hecho de que la afianzadora pague la fianza que le es reclamada, produce la incorporación de un derecho de crédito consistente en la posibilidad jurídica de hacer efectiva la contragarantía estipulada en el contrato, lo cual no se ubica en las hipótesis a que se refiere el artículo 25 de la Ley del ISR, destacando en todo caso, que únicamente serían deducibles las pérdidas por créditos incobrables derivados de las reclamaciones pagadas por las instituciones de fianzas que cumplan con los requisitos de la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas y los establecidos en las disposiciones fiscales.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Deducir el monto de los pagos por reclamaciones derivados de obligaciones amparadas con fianza para los efectos de la Ley del ISR.
- II. Deducir por concepto de pérdidas por créditos incobrables las que deriven de los pagos por reclamaciones originados de las obligaciones de una fianza, sin cumplir las disposiciones precautorias de recuperación aplicables ni los requisitos establecidos en los preceptos de la Ley del ISR en materia de deducciones.
- III. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006, con el número de criterio no vinculativo 8/ISR; RMF 2016, publicada el 23 de diciembre de 2015, Anexo 3, publicado el 12 de enero de 2016.

#### 6/ISR/NV

**Gastos a favor de tercero. No son deducibles aquellos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales.**

El artículo 27, fracción I de la Ley del ISR establece que las deducciones autorizadas en el Título II de dicha Ley deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Asimismo, la fracción XI del artículo referido dispone, contrario sensu, que no serán deducibles los gastos de previsión social cuando las prestaciones correspondientes no se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

De igual forma, el artículo 28, fracción V de la Ley del ISR, indica que no serán deducibles los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático y que las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de dicha Ley o deben estar prestando servicios profesionales, además de que los gastos deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando estos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.

En ese sentido, no son erogaciones estrictamente indispensables aquellas que se realizan cuando no exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente que pretende efectuar su deducción, aún cuando tales erogaciones se encontraran destinadas a personal proporcionado por empresas terceras.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los contribuyentes que efectúen la deducción de gastos de previsión social, viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero cuando no exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2013	Publicada en el DOF el 28 de diciembre de 2012, Anexo 3, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 2012, con el número de criterio no vinculativo 8/ISR.

#### 7/ISR/NV

**Deducción de Inversiones tratándose de activos fijos.**







pagará a la persona o personas, de las señaladas en el artículo 501 de la misma Ley, a cuyo cuidado quede el trabajador de conformidad con lo precisado en el artículo 483 de la Ley laboral, tomando como base para el cálculo de la indemnización el salario diario que percibía el trabajador al ocurrir el riesgo conforme a lo previsto en el artículo 484 de la misma Ley.

En el caso de enfermedades de trabajo, estas se determinan conforme a la Tabla de Enfermedades de Trabajo a que se refiere el artículo 513 de la Ley Federal del Trabajo y las que se publiquen en el DOF, las que serán de observancia general en todo el territorio nacional.

Al efecto, se han detectado contribuyentes que realizan pagos por concepto de indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades sin contar con el certificado o la constancia de incapacidad o enfermedad de que se trate expedida por las instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud, cuando en realidad se trata de salarios y asimilados a salarios, pretendiéndose deducir indebidamente sin realizarse la retención y entero correspondiente del ISR por quien los efectúa.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Efectuar erogaciones como si se tratara de indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades sin contar con el certificado o constancia correspondiente, cuando las mismas realmente corresponden a ingresos por salarios y conceptos asimilados a estos o demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
- II. Deducir para efectos del ISR, las erogaciones a que se refiere la fracción anterior sin contar con el certificado o constancia correspondiente y sin cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR correspondiente.
- III. No considerar como ingresos por los que se está obligado al pago del ISR, los salarios y conceptos asimilados a estos o demás prestaciones derivadas de una relación laboral que se hayan cobrado como presuntas indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades sin contar con el citado certificado o constancia correspondiente.
- IV. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2012	Publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2012, Anexo 3, publicado en el DOF el 14 de noviembre de 2012, con número de criterio no vinculativo 24/ISR.

#### 12/ISR/NV Enajenación de certificados inmobiliarios.

El artículo 93, fracción XIX, inciso a) de la Ley del ISR, señala que no se pagará el ISR por la obtención de ingresos derivados de la enajenación de casa habitación del contribuyente.

Asimismo, el artículo 9o., fracciones II y VII de la Ley del IVA establece que no se pagará el impuesto en la enajenación de construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación, así como partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este

impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Considerar como enajenación de casa habitación para efectos del ISR e IVA, la que se realice de los certificados inmobiliarios que representen membresías de tiempo compartido, las cuales tengan incorporados créditos vacacionales canjeables por productos y servicios de recreación, viajes, unidades de alojamiento, hospedaje y otros productos relacionados, que otorguen el derecho a utilizarse durante un periodo determinado.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2006, Anexo 26, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006, con número de criterio no vinculativo 11/ISR.

**13/ISR/NV Aplicación de los artículos de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor, relativos a la imposición sobre sucursales.**

El artículo 164, fracciones II y III de la Ley del ISR establece un gravamen al envío de utilidades en efectivo o en bienes que efectúen los establecimientos permanentes de personas morales residentes en el extranjero a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de esta en el extranjero que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, así como a los reembolsos que los establecimientos permanentes efectúen a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, incluyendo aquellos que deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 78 de la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El residente en el extranjero que tenga un establecimiento permanente en el país, que aplique las disposiciones de cualquiera de los artículos a que se refieren los incisos siguientes, en relación con el artículo 164, fracciones II y III de la Ley del ISR, respecto de dicho establecimiento permanente:
  - a) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de Arabia Saudita para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
  - b) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Argentina para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
  - c) Artículo 10, párrafo 6 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Barbados para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.

- d) Artículo 10, párrafo 6 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
  - e) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
  - f) Artículo 11-A del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
  - g) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Filipinas para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Prevenir la Evasión Fiscal.
  - h) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Indonesia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
  - i) Artículo 10, párrafo 6 del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y Jamaica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
  - j) Artículo 7, apartado 8 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
  - k) Artículo 10, párrafo 6 del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República del Perú para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2012	Publicada en el DOF el 7 de junio de 2012, Anexo 3, publicado en el DOF el 14 de junio de 2012, con número de criterio no vinculativo 23/ISR.

**14/ISR/NV Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que esta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.



Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Determinar pérdidas fiscales en la enajenación de la nuda propiedad de bienes inmuebles considerando el costo comprobado de adquisición como si no hubiesen sido afectos de usufructo.
- II. Determinar, declarar, registrar y/o deducir para efectos del ISR una supuesta pérdida fiscal, derivado de la práctica señalada en la fracción anterior.
- III. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2010	Publicada en el DOF el 3 de diciembre de 2010, Anexo 3, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2010, con el número de criterio no vinculativo 20/ISR.

**16/ISR/NV Ganancias obtenidas por residentes en el extranjero en la enajenación de acciones inmobiliarias.**

El artículo 13, párrafos 1 y 2 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia del ISR en vigor, posibilita que México pueda someter a imposición las ganancias de capital en diversos supuestos.

En adición a estos supuestos, el párrafo 4 del artículo citado establece que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el perceptor de la ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral.

Por lo anterior, es una práctica fiscal indebida:

- I. Considerar que cuando México no pueda someter a imposición las ganancias de capital en términos del artículo 13, párrafos 1 y 2 del referido Convenio, tampoco está en posibilidad de gravar las ganancias de capital a que hace referencia el párrafo 4 del propio artículo.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2011	Publicada en el DOF el 1 de julio de 2011, Anexo 3, publicado en el DOF el 5 de julio de 2011, con número de criterio no vinculativo 22/ISR.

**17/ISR/NV Subcontratación. Retención de salarios.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

- I. Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras, se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociación en Participación o Empresas Integradoras, para que estas le

presten servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado, y con ello omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

- II. Derivado de la práctica señalada en la fracción anterior, se omita efectuar la retención del ISR a los trabajadores o prestadores de servicios sobre los que, de conformidad con lo establecido por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, mantiene una relación laboral por estar bajo su subordinación y toda vez que dichos trabajadores o prestadores de servicios perciben un salario por ese trabajo subordinado, aunque sea por conducto del intermediario o subcontratista.
- III. Deduzca, para efectos del ISR, el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario laboral, sin cumplir con lo establecido en el artículo 27, fracción V de la Ley del ISR.
- IV. Acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario, sin cumplir con lo establecido en los artículos 5o. y 32 de la Ley del IVA.
- V. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el DOF el 14 de agosto de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 31/ISR.

**18/ISR/NV Simulación de constancias.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

- I. Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociaciones en Participación o Empresas Integradoras, para que funjan como retenedores y les efectúen el pago de diversas remuneraciones, por ejemplo salarios, asimilados, honorarios, dividendos y como resultado de ello, ya sea por sí o a través de dicho tercero, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
- II. Acredite, para efectos del ISR, una retención de ISR y no recabe del retenedor la documentación en donde conste la retención y entero correcto de dicho ISR.
- III. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el DOF el 14 de agosto de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 32/ISR.

**19/ISR/NV Deducción de pagos a sindicatos.**

Los artículos 27, fracción I y 147, fracción I de la Ley del ISR señalan que las deducciones autorizadas, deberán de cumplir entre otros requisitos, con el ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

El artículo 5o., fracción I de la Ley del IVA señala que para que sea acreditable el IVA, entre otros requisitos, deberán ser estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente y deducibles para los fines del ISR.

En virtud de lo establecido en los párrafos anteriores, se considera que las aportaciones que realizan los contribuyentes a los sindicatos para cubrir sus gastos o costos, no son conceptos deducibles para los efectos de la Ley del ISR, en virtud de que no corresponden a erogaciones estrictamente indispensables para los contribuyentes y, por ende, no cumplen requisitos para que el IVA correspondiente sea acreditable, ya que estos no inciden en la realización de las actividades de los contribuyentes y en la consecuente obtención de ingresos, ni repercuten de manera alguna en la realización de sus actividades por no erogarlos.

Asimismo, de conformidad con el artículo 86, segundo párrafo de la Ley del ISR, los sindicatos de obreros no tienen la obligación de expedir ni recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, excepto por aquellas actividades que de realizarse por otra persona quedarían comprendidas en el artículo 16 del CFF, actividades empresariales, por lo que los contribuyentes no tienen posibilidad jurídica de recabar el comprobante fiscal respectivo por las aportaciones que entrega y, por ello, se incumple con el requisito a que se refieren los artículos 27, fracción III y 147, fracción IV de la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Deducir para los efectos del ISR o acreditar el IVA, el pago realizado a los sindicatos para que estos cubran sus gastos o costos y el IVA trasladado.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Se considera que también realizan una práctica fiscal indebida los sindicatos, a través de los cuales, se lleve a cabo la conducta a que se refiere el presente criterio.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014	Publicada en el DOF el 4 de julio de 2014, Anexo 3, publicado en el DOF el 17 de julio de 2014; RMF 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015, Anexo 3, publicado el 12 de enero de 2016.

**20/ISR/NV Pérdidas por enajenación de acciones. Obligación de las sociedades controladoras de pagar el ISR que se hubiere diferido con motivo de su disminución en la determinación del resultado fiscal consolidado.**

El artículo 68, fracción I, inciso e) de la Ley del ISR vigente del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2013, permitió a las sociedades controladoras disminuir las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por sus controladas en la determinación del resultado o la pérdida fiscal consolidados.

Para tales efectos, se consideró el monto de las pérdidas por enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas, que no hubieren sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista, obtenidas por la sociedad



**Previsión social para efectos de la determinación del ISR. No puede otorgarse en efectivo o en otros medios equivalentes.**

El artículo 7, quinto párrafo de la Ley del ISR considera como previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como otorgar beneficios a favor de los trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

El artículo 93, fracciones VIII y IX de la Ley del ISR, señala que no se pagará dicho impuesto por la obtención de ingresos por concepto de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo, así como por erogaciones que realice el patrón por concepto de previsión social establecida en el artículo 7, quinto párrafo de la Ley de referencia.

En la tesis de jurisprudencia 2a./J.39/97, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los vales de despensa deben considerarse como gastos de previsión social, para efectos de su deducción en el ISR. Ahora bien el artículo 27, fracción XI de la Ley del ISR establece que, tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos de vales de despensa que al efecto autorice el SAT.

Por su parte, la tesis de jurisprudencia por contradicción 2a./J.58/2007, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirmó el criterio en el sentido de que las despensas otorgadas a los trabajadores en efectivo no tienen la naturaleza de previsión social, pues su destino es indefinido, ya que no necesariamente se emplearán en la adquisición de los alimentos y otros bienes necesarios que aseguren una vida decorosa para el trabajador y su familia.

Por ello, de una interpretación armónica de las disposiciones que regulan la previsión social y de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es dable concluir que la previsión social que otorguen los patrones a sus trabajadores de conformidad con lo establecido en el artículo 7, quinto párrafo, en relación con el artículo 93, fracciones VIII y IX, así como el artículo 27, fracción XI de la Ley del ISR, no puede entregarse en efectivo o en otros medios que sean equivalentes al efectivo, y por ende, no podrá ser considerado como un gasto deducible para el empleador y un ingreso exento del trabajador, pues su destino no está plenamente identificado.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los contribuyentes que para los efectos del ISR consideren como gastos de previsión social deducibles o ingresos exentos bajo el concepto de previsión social, las prestaciones entregadas a sus trabajadores en efectivo o en otros medios que permitan a dichos trabajadores adquirir bienes, tales como, los comercialmente denominados vales de previsión social o servicios.
- II. Quienes realicen los pagos en términos de la fracción anterior y no efectúen la retención y el entero del ISR correspondiente por los pagos realizados.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
--------	--------------------

Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014	Publicada en el DOF el 18 de diciembre de 2014, Anexo 3, publicado en el DOF el 22 de diciembre de 2014.
---	--

**22/ISR/NV Inversiones en automóviles. No son deducibles cuando correspondan a automóviles otorgados en comodato y que no son utilizados para la realización de las actividades propias del contribuyente.**

El artículo 25, fracción IV de la Ley del ISR prevé como deducción autorizada las inversiones las cuales para ser deducibles deberán de cumplir con diversos requisitos, entre ellos, ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente conforme al artículo 27, fracción I de la misma Ley.

El artículo 3 del Reglamento de la Ley del ISR, define al automóvil como aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor, precisando en su segundo párrafo que no se consideran comprendidas en la definición anterior las motocicletas, ya sea de dos a cuatro ruedas.

Por su parte, el artículo 5o., fracción I de la Ley del IVA establece que para que sea acreditable el IVA deberá reunir el requisito de que este corresponda a bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el IVA o se les aplique la tasa del 0%.

En ese sentido, y atendiendo a los elementos considerados por la doctrina, debe entenderse como estrictamente indispensable, las inversiones que estén destinadas o relacionadas directamente con la actividad del contribuyente, es decir, que sean necesarias para alcanzar los fines de la actividad del mismo, sin las cuales el objeto del contribuyente se vería obstaculizado, al grado tal que se impediría la realización de su objeto social.

Ahora bien, se tiene conocimiento de que a través de la figura del comodato — contrato por virtud del cual uno de los contratantes se obliga a conceder gratuitamente el uso de una cosa no fungible, como lo puede ser un automóvil, y el otro contratante se obliga a restituirla— los contribuyentes efectúan erogaciones que pretenden deducir por concepto de inversión por la adquisición de un automóvil, gastos de mantenimiento y pagos por el seguro correspondiente, no obstante que es evidente, que en este supuesto el bien obtenido no es destinado a la actividad del adquirente; no se utiliza para alcanzar los fines de su actividad y esta no se ve obstaculizada sin su adquisición, ya que se transfiere su uso a un tercero.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Deducir la inversión por la adquisición de un automóvil, los gastos de mantenimiento o los pagos por seguro correspondientes al mismo, cuando haya sido otorgado en comodato a otra persona y no se utilice para la realización de las actividades propias del contribuyente por las que deba pagar impuestos; ello en virtud de que, dichas erogaciones no son deducibles por no cumplir con el requisito de ser estrictamente indispensables.
- II. Acreditar el IVA pagado por los conceptos adquisición, gastos de mantenimiento o los pagos por seguro de un automóvil, cuando el mismo haya sido otorgado en comodato a otra persona y no lo utilice para la realización de las actividades propias del contribuyente por las que deba pagar impuestos; ello en virtud de que el IVA no corresponde a bienes o servicios estrictamente indispensables.



**Entrega de donativos a instituciones de enseñanza cuando no son onerosos, ni remunerativos.**

De conformidad con el artículo 151, primer párrafo, fracción III de la Ley del ISR, las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV de la misma Ley, para calcular su impuesto anual podrán deducir los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en la Ley del ISR y en las reglas de carácter general que para el efecto establezca el SAT y que se otorguen entre otros, a las personas morales que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

Asimismo, conforme al antepenúltimo párrafo de la fracción III del citado artículo 151, los donativos serán deducibles siempre que las instituciones de enseñanza sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de la Ley del ISR; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

De igual forma, el Reglamento de la Ley del ISR en su artículo 130 establece que se consideran onerosos o remunerativos y, por ende no deducibles, los donativos otorgados a alguna organización civil o fideicomiso que sean considerados como donatarios autorizados, para tener acceso o participar en eventos de cualquier índole, así como los que den derecho a recibir algún bien, servicio o beneficio que estos presten u otorguen. Asimismo, no será deducible la donación de servicios.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR, que utilicen los CFDI de donativos deducibles para amparar el pago de los servicios de enseñanza que preste.
- II. Las personas físicas que deduzcan en su declaración anual del ISR, los donativos remunerativos que haya otorgado a personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015	Publicada en el DOF el 2 de julio de 2015, Anexo 3, publicado en el DOF el 10 de julio de 2015.

**Costo de lo vendido. Tratándose de servicios derivados de contratos de obra inmueble, no son deducibles los costos correspondientes a ingresos no acumulados en el ejercicio.**

El artículo 19 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, preveía un régimen específico de acumulación de ingresos, para aquellos prestadores de servicios derivados de contratos de obra inmueble, indicándose que los contribuyentes que realicen esta actividad considerarán acumulables los ingresos

provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tenga lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización.

El artículo 29, fracción II de la Ley mencionada establece que los contribuyentes podrán deducir el costo de lo vendido.

El artículo 45-A, primer párrafo del citado ordenamiento, refiere que en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

El artículo 45-C de dicha Ley señala los conceptos que deberán considerar los contribuyentes que realizan actividades distintas a las comerciales para determinar el costo de ventas, precisándose en el último párrafo, que se deberá excluir el costo correspondiente a la mercancía no enajenada en el ejercicio, así como el de la producción en proceso.

Conforme a las disposiciones citadas se considera que los prestadores de servicios derivados de contratos de obra inmueble, que hayan acumulado sus ingresos conforme al artículo 19 antes citado, pudieron deducir en el ejercicio únicamente el costo correspondiente a dichos ingresos acumulables.

Este criterio es aplicable igualmente a las situaciones creadas al amparo de la Ley del ISR vigente, tomando en cuenta que el sentido de sus disposiciones es el mismo, tratándose de los contribuyentes que prestan servicios derivados de contratos de obra inmueble, de conformidad con lo dispuesto en sus artículos 17, 25, fracción II y 39.

Por lo anterior, se considera que es una práctica fiscal indebida:

- I. Deducir en el ejercicio de que se trate, el costo de lo vendido que corresponda a los ingresos obtenidos por la prestación de servicios derivados de contratos de obra inmueble no acumulados en el ejercicio.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2016	Publicada en el DOF el 6 de mayo de 2016, Anexo 3, publicado en el DOF el 9 de mayo de 2016.

## 26/ISR/NV

### **Pago de sueldos, salarios o asimilados a estos a través de sindicatos o prestadoras de servicios de subcontratación laboral.**

El artículo 356 de la Ley Federal del Trabajo señala que el sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.

El artículo 110, fracción VI, de la misma Ley, establece que se realizará el descuento en los salarios de los trabajadores por concepto de pago de las cuotas sindicales ordinarias previstas en los estatutos de los sindicatos.

El artículo 132, fracción XXII, de la Ley en cita refiere, que los patrones tienen la obligación de hacer las deducciones que soliciten los sindicatos de las cuotas





El artículo 31 de la Ley del ISR dispone que las inversiones se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio en los porcentajes máximos autorizados por la citada Ley, sobre el monto original de la inversión; y cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida.

Los artículos 32, cuarto párrafo y 33, fracción III, de la Ley del ISR señalan que se consideran inversiones los gastos diferidos, es decir, activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, y que su porcentaje máximo de deducción es de 15% anual.

Las asociaciones deportivas o clubes deportivos llevan a cabo prácticas comerciales en donde, como parte de su actividad, adquieren los comercialmente denominados “derechos federativos” o “carta de derechos” por medio de los cuales se reconoce el derecho o potestad que tiene una asociación o club deportivo de inscribir a un atleta en una determinada competencia oficial organizada por una federación o asociación deportiva, tal operación atiende a que los clubes deportivos pagaron una cantidad de dinero a fin de que la asociación o el club deportivo que tiene celebrado un contrato con un atleta, finiquite su relación laboral con el mismo y, con ello, se permita que la asociación o el club deportivo que efectuó la erogación contrate los servicios de dicho atleta y en consecuencia también adquiera los mencionados “derechos federativos” que poseía la asociación o el club deportivo que termina la relación laboral con el atleta. En conclusión, derivado del acto de inscripción, nace a favor del club deportivo que inscribe a un atleta un “derecho de exclusividad” para que dicho deportista únicamente participe oficialmente en cualquier competencia, representando a la asociación deportiva o club deportivo de que se trate.

De lo anterior se tiene que, las adquisiciones realizadas por los clubes deportivos bajo el esquema precisado en el párrafo anterior, que tienen por fin obtener la titularidad de los “derechos federativos” o “carta de derechos”, se consideran inversiones bajo la modalidad de gastos diferidos, toda vez que son activos intangibles los cuales permiten usar, disfrutar o explotar un bien, en este caso intangible (el derecho de exclusividad), por un periodo limitado representados en derechos, atendiendo a que la intangibilidad del bien, radica en el “derecho de exclusividad” que adquiere sobre la participación del deportista en competencias oficiales.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Las asociaciones deportivas o clubes deportivos que deduzcan como gasto las erogaciones que entreguen a otras asociaciones o clubes deportivos para finiquitar la relación laboral con el atleta al momento en que transmiten los derechos federativos al adquirente de los mismos, así como las diversas que se entreguen con posterioridad por dicha adquisición de “derechos federativos” o “carta de derechos”.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017	Publicada en el DOF el 18 de julio de 2017, Anexo 3, publicado en el DOF el 21 de julio de 2017.



sus inversiones en el país sino que se inviertan en el extranjero por la persona moral que los recibió y siempre que:

- a) La persona que optó por pagar el ISR en términos del referido Decreto y efectuó la inversión en acciones de las personas morales a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, ejerza el control sobre las decisiones de las citadas personas morales, a grado tal que pueda decidir de manera directa o por interpósita persona, el momento de realizar un reparto de utilidades o de distribución de los ingresos, utilidades o dividendos, así como el destino de los mismos y;
  - b) Los recursos que se hubieran invertido en el extranjero por la persona moral que los recibió como consecuencia de la aplicación del Decreto sean retornados al país con posterioridad al 19 de octubre de 2017.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017	Publicada en el DOF el 21 de septiembre de 2017, Anexo 3, publicado en el DOF en la misma fecha.

**30/ISR/NV Ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, por arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, con fuente de riqueza en territorio nacional.**

El artículo 167, primer párrafo de la Ley del ISR establece que tratándose de ingresos por regalías se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México o cuando se paguen las mismas por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El penúltimo párrafo del citado artículo señala que las personas que deban hacer pagos por el concepto referido, están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

El artículo 15-B, primer párrafo del CFF señala que se considerarán regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos.

De esta forma, los ingresos por el arrendamiento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo relacionados con las actividades de exploración o extracción de hidrocarburos a que se refiere el artículo 4, fracciones XIV y XV de la Ley de Hidrocarburos, derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de los equipos referidos en el artículo 15-B, primer párrafo del CFF y tienen fuente de riqueza en territorio nacional cuando dichas embarcaciones o artefactos se aprovechan en México. También existe fuente de riqueza en territorio nacional, cuando quien realice el pago por dicho concepto, sea un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Al respecto, se ha detectado que algunos contribuyentes que realizan pagos a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional por concepto de arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, relacionados con las actividades de exploración o extracción de

hidrocarburos a que se refiere el artículo 4, fracciones XIV y XV de la Ley de Hidrocarburos, consideran que los ingresos derivados de dichas operaciones no están sujetos a una retención del ISR, por considerar que no existe fuente de riqueza en territorio nacional conforme a la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Quienes, de conformidad con la Ley del ISR, no efectúen la retención y el entero de dicho impuesto correspondiente a los pagos que realicen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por concepto de arrendamiento o fletamento a casco desnudo, cuando los bienes objeto de estos sean aprovechados en territorio nacional, o cuando el pago respectivo sea realizado por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- II. Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional que, de conformidad con la Ley del ISR, consideren que los ingresos que obtengan por concepto de arrendamiento o fletamento a casco desnudo, no tienen fuente de riqueza en territorio nacional, cuando los bienes objeto de aquéllos sean aprovechados en territorio nacional, o cuando el pago respectivo sea realizado por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017	Publicada en el DOF el 10 de octubre de 2017, Anexo 3, publicado en el DOF el 12 de octubre de 2017.

### 31/ISR/NV Asociaciones Deportivas.

El artículo 43 de la Ley General de Cultura Física y Deporte, establece que las Asociaciones Deportivas serán registradas por la Comisión Nacional del Deporte (CONADE) cuando conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte sin fines preponderantemente económicos.

Acorde con lo anterior, el artículo 79, fracción XXVI de la Ley del ISR, señala que las Asociaciones deportivas reconocidas por la CONADE, que sean miembros del Sistema Nacional del Deporte, no se consideran contribuyentes para efectos del ISR.

Del mismo modo, el artículo 80, párrafo sexto de la Ley del ISR, señala que en el caso de que las personas morales que tributen en términos del Título III, como lo son las Asociaciones Deportivas, enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las citadas actividades en los términos del Título II de la Ley del ISR, a la tasa prevista en el artículo 9 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Asimismo, el artículo 86, primer párrafo, de la Ley del ISR, dispone que las referidas personas morales tienen obligaciones establecidas en otros artículos de la citada Ley.

Por su parte, el artículo 3o., fracción I, del Código de Comercio señala que se reputan en derecho comerciantes, las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio hacen de él su ocupación ordinaria; y el artículo 75 del mismo ordenamiento legal enlista los que se consideran actos de comercio.

Considerando lo señalado e independientemente de que los fines de las Asociaciones Deportivas no sean preponderantemente económicos, deben pagar el ISR en términos del Título II de la Ley del ISR, cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate; asimismo, se encuentran obligadas a realizar el pago del ISR por la obtención de los ingresos que se consideren acumulables por otros artículos de la Ley del ISR.

Al respecto, se ha observado que algunas Asociaciones Deportivas realizan actos de comercio sobre los cuales no calculan ni pagan el impuesto en términos del Título II de la Ley del ISR, tales como contratos de patrocinio, de uso o goce temporal, cesión de derechos, entre otros.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Las Asociaciones Deportivas que no consideren como ingresos por los que están obligadas al pago del ISR, los obtenidos por la realización de actividades comerciales y derivado de la práctica anterior no determinen el ISR en términos del Título II de la Ley del ISR.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2018	Publicada en el DOF el 22 de diciembre de 2017, Anexo 3, publicado en el DOF el 29 de diciembre de 2017.

### 32/ISR/NV **Determinación del costo de lo vendido para contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías.**

El artículo 39, primer párrafo de la Ley del ISR establece que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados y que, en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo en comento establece que 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.

Adicionalmente, el artículo 80 del Reglamento de la Ley del ISR, precisa que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán únicamente las partidas que conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 39 de la Ley del ISR, correspondan a dicha actividad.

De lo expuesto se advierte que el costo de lo vendido se deduce en el ejercicio en el que se acumulan los ingresos que derivan de la enajenación de los bienes de que se trate; por lo que para determinar dicho concepto, los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías deben considerar las partidas establecidas en el segundo párrafo del artículo 39 de la Ley del ISR antes señalado, así como los inventarios inicial y final de las mercancías, debido a que no es deducible en el ejercicio el costo de los bienes que no fueron enajenados en el mismo, tal como lo establece el artículo en comento.

En ese sentido, para determinar el costo de lo vendido del ejercicio, es necesario que al importe de la mercancía adquirida en ejercicios anteriores que se enajena en el ejercicio, se adicione los conceptos a los que se refiere el artículo 39, segundo párrafo de la Ley del ISR y se disminuya el importe de la mercancía no enajenada en el mismo ejercicio, de conformidad con el quinto párrafo del artículo 39 en comento.

El no determinar el costo de lo vendido en los términos antes señalados y deducir las mercancías en el ejercicio en que se adquieren hayan o no sido enajenadas, haría nugatorias las disposiciones fiscales aplicables a la deducción del costo de lo vendido.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que realice actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, que al determinar el costo de lo vendido de dichas mercancías, no considere el importe de los inventarios inicial y final de las mercancías de cada ejercicio.
- II. El contribuyente que realice actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías y deduzca parcial o totalmente el costo de aquellas mercancías que no hayan sido enajenadas en el ejercicio de que se trate.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018	Publicada en el DOF el 19 de octubre de 2018, Anexo 3, publicado en el DOF el mismo 19 de octubre de 2018.

### 33/ISR/NV

**Reconocimiento de contribuciones únicas y valiosas. Deben reconocerse en los análisis de precios de transferencia para demostrar que, en operaciones celebradas con partes relacionadas, los ingresos acumulables y deducciones autorizadas fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.**

Los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX y XII; 76-A, fracción II y último párrafo; 90, penúltimo párrafo; 110, fracción XI y 179, primer párrafo de la Ley del ISR señalan que tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas,

estos deberán determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para tales efectos, el artículo 180 de la Ley del ISR, establece los métodos que los contribuyentes deberán aplicar, tales como: método de precio comparable no controlado, método de precio de reventa, método de costo adicionado, método de partición de utilidades, método residual de partición de utilidades y método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. El mismo artículo señala que de la aplicación de alguno de estos métodos se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil establecido en el Reglamento de la Ley del ISR, del método acordado en el marco de un procedimiento amistoso señalado en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte o del método autorizado conforme a las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 179 de la Ley de ISR señala que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre estas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables; y que para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta, las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación, entre otros elementos señalados en las fracciones del mencionado tercer párrafo del artículo 179.

Asimismo, en el último párrafo del artículo 179, se establece que para la interpretación de la Ley del ISR para las empresas multinacionales, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en la medida que sean congruentes con las disposiciones de dicha Ley y de los tratados celebrados por México.

Conforme a las disposiciones y las Guías antes referidas, en el análisis de las funciones, actividades, activos y riesgos, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deben identificar y considerar las contribuciones valiosas, las cuales se entienden como aquellas condiciones o atributos del negocio que generan valor de manera significativa y que implican la expectativa de generar mayores beneficios económicos futuros de los que se esperaría en su ausencia, tales como intangibles creados o utilizados, o factores de comparabilidad que definen alguna ventaja competitiva del negocio, incluyendo las actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y/o explotación de intangibles.

En este sentido, si de la aplicación de los métodos a que hace mención el artículo 180 de la Ley del ISR resultan diferencias en los elementos de comparabilidad entre la operación o la parte analizada y la(s) potencial(es) operación(es) o empresa(s) propuesta(s) como comparable(s) que se determinan a partir de contribuciones únicas y valiosas, tales diferencias afectarán significativamente el precio, monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los citados métodos, al provenir de contribuciones únicas y valiosas, por lo que sería técnicamente incorrecto considerar a las referidas operaciones o empresas como comparables.

En virtud de lo anterior, para dar simetría a la comparación de las operaciones, los contribuyentes deben considerar sus contribuciones únicas y valiosas, así como las de las empresas con las que se comparan.

Por lo anterior, se consideran prácticas fiscales indebidas en que incurrir los contribuyentes:

- I. Que los contribuyentes no reconozcan las contribuciones únicas y valiosas propias y de las empresas con las que se comparan, en sus análisis para efectos de demostrar que en sus operaciones celebradas con partes relacionadas, sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- II. Considerar operaciones o empresas como comparables cuando existen diferencias significativas entre la operación o la parte analizada y las potenciales operaciones o empresas propuestas como comparables que se determinen o generen a partir de contribuciones únicas y valiosas.
- III. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2018, Anexo 3, publicado en el DOF el mismo 30 de noviembre de 2018.

**34/ISR/NV Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil.**

En el artículo 180, fracciones I a VI de la Ley del ISR, se establecen los métodos que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán aplicar para determinar sus ingresos acumulables, y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el segundo párrafo de dicho artículo se indica que de la aplicación de alguno de los métodos se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables, los cuales se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil establecido en el Reglamento de Ley del ISR, del método acordado en el marco de un procedimiento amistoso señalado en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte o del método autorizado conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT y que si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes, pero que en caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes es la mediana de dicho rango (ajuste de precios de transferencia).

Por su parte, el artículo 302, segundo párrafo del Reglamento de la Ley del ISR señala que si los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior a que se refiere el

método intercuartil, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

Conforme a lo anterior se desprende que, cuando existan dos o más operaciones comparables, un ajuste de precios de transferencia es procedente solamente para modificar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad en operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, cuando dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, se encuentren fuera del rango ajustado mediante la aplicación del método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, realizando el ajuste a la mediana de dicho rango; por lo que no es procedente modificar dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando estos ya se encuentren dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio fiscal indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente residente en territorio nacional.

De lo anterior, se desprende que no existe fundamento legal para llevar a cabo alguna modificación adicional a los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad que genere un beneficio fiscal indebido, cuando se encuentren dentro del rango ajustado obtenido con el método intercuartil, es decir, dentro del límite inferior y superior a que se refiere el método antes señalado.

Por contraparte, el ajuste a los precios de transferencia a que se refiere la regla 3.9.1.1., únicamente es aplicable cuando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad ya ajustados mediante la aplicación del método intercuartil, se encuentren fuera del rango a que se refiere el artículo 180, segundo párrafo de la Ley del ISR o, lo que es lo mismo, fuera del límite inferior y superior a que se refiere el método intercuartil, establecido en el artículo 180 de la Ley del ISR, en relación con el 302 de su Reglamento.

El ajuste de precios de transferencia también se considera procedente cuando es reconocido por las autoridades fiscales como el resultado de una consulta relativa a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas conforme al artículo 34-A del CFF o de acuerdos entre autoridades competentes bajo el marco de los tratados internacionales aplicables, es decir, en términos de resoluciones particulares.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida para los contribuyentes:

- I. Realizar cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con partes relacionadas, cuando estos ya se encuentran dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, es decir, cuando se encuentren entre el límite inferior y superior del rango referido, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio fiscal indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

<b>Origen</b>	<b>Primer antecedente</b>
---------------	---------------------------

Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018	Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2018, Anexo 3, publicado en el DOF el mismo 30 de noviembre de 2018.
--	--

**35/ISR/NV Servicios de hospedaje a través de plataformas tecnológicas. Se encuentran sujetos al pago de ISR.**

La Ley del ISR en sus artículos 16 y 90, señala que las personas físicas y morales residentes en México se encuentran obligadas al pago del ISR por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, devengado, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo.

Asimismo, el artículo 100, párrafos primero y segundo, de la Ley del ISR, establece que están obligadas al pago del ISR las personas físicas residentes en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales. La fracción I del citado artículo, señala que se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales.

En relación con lo anterior, el artículo 16, fracción I del CFF señala que se entenderá por actividades empresariales, entre otras, las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter.

Se ha observado que existen plataformas tecnológicas que permiten enlazar a los denominados anfitriones (dueños de inmuebles o representantes de ellos) con los huéspedes (usuarios de la plataforma, es decir, los clientes) con la finalidad de que los anfitriones les presten servicios, principalmente de hospedaje en el país.

Al respecto, se considera que los servicios que los anfitriones ofrecen mediante dichas plataformas, son servicios de hospedaje, y por ende empresariales, por las siguientes razones:

- I. Conforme al artículo 2666 del Código Civil Federal, el contrato de hospedaje se da cuando alguno presta a otro el albergue mediante la retribución convenida, comprometiéndose o no, a proporcionar además otros servicios complementarios (alimentos y demás gastos que origine el hospedaje).
- II. El contrato de hospedaje puede ser tácito, como se estipula en el artículo 2667 del Código Civil Federal, aunque los anfitriones pueden solicitar que los huéspedes firmen un contrato.
- III. En el caso de las plataformas tecnológicas, el servicio de hospedaje se contrata por días determinados, la tarifa se paga por día y no se establece un plazo mínimo para que se otorgue el servicio.

Se ha detectado que algunos contribuyentes que prestan servicios de hospedaje a través de plataformas tecnológicas, no efectúan el pago del ISR que les corresponde por los ingresos que perciben conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, aún y cuando conforme a los artículos 16, 90, 100, 106 y 109 de la Ley del ISR, tienen la obligación de hacerlo.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Aquellos contribuyentes que no acumulen para fines del ISR, el ingreso percibido por actividades empresariales consistentes en la prestación de servicios de hospedaje, cuando utilicen plataformas tecnológicas y no efectúen el pago del impuesto correspondiente.



el comprobante fiscal a que se refieren los artículos 140, segundo párrafo y 164, fracción I, quinto párrafo de la Ley del ISR.

No obstante lo anterior, se ha detectado que algunos contribuyentes que realizan pagos por concepto de dividendos cuyas acciones cotizan en mercados reconocidos extranjeros, no efectúan la retención y entero del impuesto correspondiente ni la emisión del comprobante fiscal. Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Las personas morales que distribuyan dividendos y omitan la retención, el entero del impuesto y la emisión del comprobante fiscal a que se refieren los artículos 140, segundo párrafo y 164, fracción I, quinto párrafo de la Ley del ISR, cuando los dividendos provengan de acciones que cotizan en mercados reconocidos extranjeros y desconocen el estatus o carácter legal y fiscal de los accionistas.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2019	Publicada en el DOF el 20 de agosto de 2019, Anexo 3, publicado en el DOF el 21 de agosto de 2019.

### 37/ISR/NV

**Resultado fiscal distribuido a los tenedores de los certificados de un fideicomiso dedicado a la adquisición o construcción de inmuebles. La deducción a que se refiere el artículo 115, segundo párrafo de la Ley del ISR no le es aplicable.**

El artículo 188, fracción V, primer párrafo de la Ley del ISR establece que los tenedores de los certificados de participación que sean residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país acumularán el resultado fiscal que les distribuya el fiduciario o el intermediario financiero provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de dichos certificados, sin deducir el impuesto retenido, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos de pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el ISR que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan.

El segundo párrafo de la fracción referida señala que las personas físicas residentes en México considerarán el resultado fiscal distribuido como ingresos a que se refiere el artículo 114, fracción II de esa Ley.

El artículo 114, fracción II de la Ley del ISR indica que se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables; por otra parte, la fracción I de dicho artículo considera los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

Por su parte, el artículo 115, segundo párrafo de la Ley del ISR establece expresamente que los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere el Capítulo III del Título IV de la Ley del ISR, en sustitución de las deducciones a que se refiere dicho artículo.

De la interpretación armónica y sistemática de las disposiciones analizadas, se considera que al resultado fiscal distribuido, a que se refiere el artículo 188, fracción V de la Ley del ISR, no le es aplicable la deducción establecida en el artículo 115, segundo párrafo del mismo ordenamiento, toda vez que aplicar dicha deducción constituiría un doble beneficio indebido, en virtud de que tal resultado fue determinado por el fiduciario en los términos del Título II de la Ley del ISR, es decir, este ya disminuyó las deducciones autorizadas por la Ley referida.

Al efecto, se ha detectado que algunos de los tenedores de certificados de participación emitidos por un fideicomiso dedicado a la adquisición o construcción de inmuebles, al resultado fiscal que les distribuye el fiduciario o el intermediario financiero, le aplican la deducción establecida en el artículo 115, segundo párrafo de la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los tenedores de los certificados de participación que apliquen lo señalado en el artículo 115, segundo párrafo de la Ley del ISR respecto al resultado fiscal distribuido a que se refiere el artículo 188, fracción V de la Ley del ISR.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

**38/ISR/NV**

**Entero del ISR diferido por los fideicomitentes de un fideicomiso dedicado a la adquisición o construcción de inmuebles. La donación de los certificados de participación obtenidos por la aportación de bienes inmuebles actualiza el supuesto de enajenación.**

El artículo 188, fracción XI de la Ley del ISR establece que las personas que actuando como fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso a que se refiere el artículo 187 de dicha Ley y reciban certificados de participación por el valor total o parcial de dichos bienes, podrán diferir el pago del ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes, hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados.

En los términos del artículo 14, fracción I del CFF se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado. En este sentido, la donación constituye la enajenación de bienes al ser un contrato por el que una persona transfiere a otra su propiedad.

En tales consideraciones, si el fideicomitente efectúa la donación de los certificados de participación que recibió por el valor total o parcial de los bienes inmuebles aportados al fideicomiso, al haber enajenado dichos certificados de conformidad con el artículo 14, fracción I del CFF, deberá efectuar el pago del ISR que hasta ese momento se encontraba diferido y que se causó desde la aportación de los bienes inmuebles al fideicomiso de acuerdo con lo previsto en el artículo 188, fracción XI de la Ley del ISR.

Al efecto, se ha detectado que algunos contribuyentes efectúan la donación de los certificados de participación que recibieron por el valor total o parcial de los bienes aportados al fideicomiso, sin realizar el entero del ISR diferido de conformidad con el

artículo 188, fracción XI de la Ley del ISR, al considerar que la donación no implica la enajenación de los certificados, o bien, debido a que la donación se considera exenta cuando así lo establece la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El fideicomitente que no efectúe el pago del ISR diferido derivado de la aportación de los inmuebles al fideicomiso en los términos del artículo 188, fracción XI de la Ley del ISR, cuando done sus certificados de participación.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

**39/ISR/NV Donataria Autorizada. Modificación de los estatutos sociales o del contrato de fideicomiso.**

El artículo 82, fracción I de la Ley del ISR dispone que, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, las personas morales con fines no lucrativos deberán realizar como actividad exclusivamente la que fue autorizada para recibir donativos deducibles.

Por su parte, el mismo artículo 82, en su fracción IV señala que las personas morales con fines no lucrativos deberán destinar sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a ninguna persona física ni a ninguno de sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

Asimismo, en su fracción V el citado artículo determina que las personas morales con fines no lucrativos al momento de su liquidación o cambio de residencia para efectos fiscales, deberán destinar la totalidad de su patrimonio a otras entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, lo cual también será aplicable en los supuestos de revocación, pérdida de vigencia o cancelación de la autorización, siempre que no se haya obtenido nuevamente o renovado la misma, dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que ocurran dichos eventos.

Además, el segundo párrafo del referido artículo 82, establece que los requisitos establecidos en sus fracciones IV y V deberán constar de manera expresa y con carácter de irrevocable en los estatutos sociales o contrato de fideicomiso respectivo de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles.

En ese tenor, de conformidad con el artículo 28 del Código Civil Federal, aplicable de manera supletoria de acuerdo al artículo 5o. del CFF, las personas morales se rigen por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

Por lo anterior, se considera que se realiza una práctica fiscal indebida cuando las organizaciones civiles o fideicomisos que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles:

- I. Modifiquen sus estatutos o el contrato de fideicomiso, a efecto de contemplar actividades no relacionadas con su objeto social autorizado o actividades que persigan fines económicos, que se contrapongan a las disposiciones fiscales aplicables.
- II. Modifiquen sus estatutos o el contrato de fideicomiso, a efecto de incluir actos que impliquen la transmisión de su patrimonio a personas físicas o a entidades no autorizadas para recibir donativos deducibles, o bien, para obtener financiamiento de recursos para actividades distintas a las señadas en la fracción I del artículo 82 de la Ley del ISR.
- III. No actualicen sus cláusulas de patrimonio y liquidación conforme a lo establecido en la reforma a la Ley del ISR, en vigor a partir del 1 de enero de 2021.
- IV. Reformen sus estatutos a efecto de transformarse en una persona moral con naturaleza jurídica mercantil.
- V. Asesoren, aconsejen, presten servicios o participen en la realización o implementación de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

#### 40/ISR/NV

**Para los efectos del artículo 3-B de la LCF. Se entiende como ISR participable, aquel que es enterado en efectivo, cheque o traspaso.**

El artículo 3-B de la LCF establece que las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán al 100% de la recaudación que se obtenga del ISR que efectivamente se entere a la Federación, correspondiente al salario del personal que preste o desempeñe un servicio personal subordinado en las dependencias de la entidad federativa, del municipio o demarcación territorial del Distrito Federal, así como en sus respectivos organismos autónomos y entidades paraestatales y paramunicipales, siempre que el salario sea efectivamente pagado por los entes mencionados con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales.

En virtud de lo expuesto, la interpretación del precepto legal invocado; permite concluir que, si bien es cierto las entidades federativas tienen derecho a que se les participe el ISR retenido a sus trabajadores, por el pago de sus salarios, también lo es que ello se encuentra condicionado a que dicho impuesto sea efectivamente pagado por los entes mencionados con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales, entendiéndose como efectivamente pagado, cuando la obligación se extingue a través de efectivo, cheque o traspaso.

Se tiene conocimiento que algunos municipios realizan el entero de las retenciones del ISR de sus trabajadores, a la Federación; por medio de compensaciones de saldos a favor; incumpliendo con el artículo 3-B de la LCF, que establece que sea efectivamente pagado con cargo a sus participaciones u otros ingresos locales.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Cuando los estados y municipios, para obtener los beneficios del artículo 3-B de la LCF, cumplan con la obligación de enterar el ISR retenido a sus trabajadores de una manera distinta al pago en efectivo, cheque o traspaso.

- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o en la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

**41/ISR/NV**

**Mercancía deteriorada o que perdió valor. El importe de la mercancía que se deduzca de los inventarios del contribuyente no constituye un donativo deducible.**

El artículo 25, primer párrafo, fracción II de la Ley del ISR, establece como deducción el costo de lo vendido, como aquella partida que puede restarse de los ingresos acumulables, con la finalidad de que se determine la base gravable.

No obstante, el artículo 27, fracción XX, primer párrafo, de la Ley del ISR, indica que tratándose de aquellas mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que hubieran sufrido deterioro por causas no imputables al contribuyente, podrán deducirse de los inventarios en el ejercicio en el que se actualice el supuesto de hecho, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de la Ley del ISR.

Asimismo, el artículo 27, fracción I de la Ley del ISR, considera como una deducción autorizada los donativos que se otorguen, entre otros, a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles de dicho impuesto, en una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se efectúe la donación.

Ahora bien, el artículo 29-A, fracción V, inciso b) del CFF dispone que cuando los comprobantes fiscales digitales, amparen la donación de bienes que hayan sido deducidos previamente para los efectos del ISR, deben indicar expresamente que el donativo no es deducible.

En ese sentido, no puede entenderse que el artículo 27, fracción XX de la Ley del ISR, establece la posibilidad de efectuar una doble deducción, esto es, que pueda deducir de sus inventarios las mercancías deterioradas o que han perdido su valor y además puedan deducir la donación de estas a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos.

Por lo anterior, se considera que se realiza una práctica fiscal indebida cuando:

- I. Los contribuyentes deduzcan las donaciones de las mercancías deterioradas o que han perdido su valor que entregaron a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, y que fueron deducidas de sus inventarios en términos del artículo 27, fracción XX de la Ley del ISR.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.



Por lo anterior, resulta evidente que el tratamiento fiscal de exención a los ingresos por concepto de pensiones, aplica sólo respecto de aquellos recursos que se entreguen a los trabajadores que reúnen los requisitos para obtener una pensión conforme a las disposiciones en materia de seguridad social; por lo tanto, cuando dichos ingresos son obtenidos derivado de una relación laboral, que se entrega a los trabajadores en activo, de forma permanente y ordinaria, es incuestionable que configuran ingresos acumulables para el trabajador en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR.

Por otra parte, conforme al artículo 7, quinto párrafo de la Ley del ISR, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permita el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia; asimismo, el artículo 93, primer párrafo, fracciones VIII y IX de la misma Ley, establece como ingreso exento el obtenido por concepto de previsión social. Con relación a lo anterior, el referido artículo 93, penúltimo y último párrafos, considera como previsión social, entre otros conceptos, a las pensiones que se concedan de acuerdo a las leyes, y siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracciones XI y XXI del citado ordenamiento.

En ese sentido, también se ha detectado que algunos contribuyentes que contratan dichos esquemas de pensiones, utilizan la figura de previsión social para realizar pagos a trabajadores en activo por concepto de supuestas pensiones derivadas de planes privados, sin embargo, no se trata de pensiones que se hayan concedido de acuerdo a las disposiciones en materia de seguridad social, por lo cual, no encuadran en la figura de previsión social prevista en el artículo 93, penúltimo y último párrafos de la citada Ley.

Por lo anterior, el tratamiento fiscal de exención a los ingresos por concepto de previsión social, considerándolos como pensiones, aplica sólo a aquéllas que se concedan de acuerdo a las disposiciones en materia de seguridad social, es decir, las que provengan de planes de pensiones que cumplan con todos los requisitos que marca la legislación que los prevé y que además reúnan los requisitos establecidos en el artículo 27, fracciones XI y XXI de la Ley del ISR; por lo tanto, cuando los ingresos que reciben los trabajadores no cumplen con lo anterior, no pueden considerarse como ingresos exentos para el trabajador, sino que, realmente son ingresos obtenidos derivado de una relación laboral, que se entregan a los trabajadores en activo de forma permanente y ordinaria, por lo que, es incuestionable que configuran ingresos acumulables para el trabajador en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR.

Ahora bien, con respecto a las deducciones de las personas morales empleadoras, el artículo 25, primer párrafo, fracción X de la Ley del ISR, prevé como deducción, las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la LSS, con la limitante que indica dicha fracción.

Asimismo, conforme al artículo 27, fracción XI, en relación con el artículo 7, quinto párrafo de la Ley del ISR, para que proceda la deducción de los gastos de previsión social por concepto de pensiones, se debe tratar de gastos que cumplan con la definición legal de previsión social, lo cual como ya se explicó, no acontece en el caso analizado.

En ese contexto, se ha detectado que los contratantes de los esquemas de pensiones, realizan aportaciones para crear o incrementar esos fondos, efectuando la deducción de dichas erogaciones para efectos del ISR y, en su caso, llevando a cabo el acreditamiento del IVA que les trasladan las citadas empresas administradoras de fondos por los servicios prestados; sin embargo, los planes de pensiones correspondientes a dichos fondos no han sido concedidos conforme a las disposiciones en materia de seguridad social.

En consecuencia, resulta evidente que la deducción de aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, o bien, la deducción de gastos de previsión social, aplica sólo a las pensiones que se concedan de acuerdo a las leyes de la materia, y que además reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de la Ley del ISR, o bien, a aquellos conceptos que sí configuren la definición de previsión social, respectivamente; por lo tanto, si dichas erogaciones no cumplen con los requisitos anteriormente señalados, no calificarán como deducciones autorizadas y, de manera secundaria, en su caso, el IVA que les haya sido trasladado por las empresas administradoras de fondos por los servicios para constituirlos, no podrá considerarse como acreditable.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Quienes entreguen cantidades a trabajadores en activo, simulando que se trata de pagos por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como de pensiones vitalicias u otras formas de retiro, independientemente del nombre con el que se les designe, que se asocien a un esquema de remuneración a lo largo de su vida laboral, con la finalidad de no considerarlos como parte del salario del trabajador y darle el tratamiento de ingresos exentos del pago del ISR.
- II. Quienes tengan la obligación de efectuar la retención y el entero del ISR correspondiente por las cantidades que entreguen en los términos de la fracción anterior y no lo realicen.
- III. Quienes efectúen la deducción de pagos realizados por concepto de aportaciones para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, en términos de la fracción I del presente criterio.
- IV. Quienes efectúen la deducción de erogaciones para determinar el ISR y el acreditamiento del IVA, que corresponda al servicio pagado por la contratación del esquema a sociedades, despachos o asesores, a través del cual se implementen las prácticas a que se refiere la fracción I del presente criterio.
- V. Quienes reciban pagos en términos de la fracción I del presente criterio y no paguen el ISR correspondiente a dichos ingresos.
- VI. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2022	Publicada en el DOF 27 de diciembre de 2022, Tercera Modificación al Anexo 3, publicado en el DOF el 25 de abril de 2023, con número de criterio no vinculativo 48/ISR.

**Cantidades entregadas a trabajadores, socios o accionistas por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones o compensaciones complementarias por invención, primas o cualquier otro concepto similar, pagadas a través de terceros. No tienen el tratamiento de ingresos exentos, ni las cantidades pagadas a los terceros son deducibles, ni es acreditable el IVA que se traslade por dichos pagos.**

El artículo 1o., fracción I de la Ley del ISR, señala que las personas físicas y las morales residentes en el país están obligadas al pago del ISR, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 90 de la citada Ley, dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV de dicha Ley, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos del referido Título se señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la Ley del ISR, o de cualquier otro tipo.

Por su parte, el artículo 94, primer párrafo de la Ley del ISR, señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, asimismo, precisa diversos conceptos que se asimilan a dichos ingresos.

Al respecto, el artículo 96, primer párrafo de la mencionada Ley, indica que quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Título IV, Capítulo I de la Ley del ISR, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Por otro lado, el artículo 93 de la multicitada Ley, establece que no se pagará el ISR por la obtención de los ingresos señalados en dicho artículo, es decir, de manera restrictiva, solamente los ingresos que dicho numeral señala, no serán sujetos al pago del ISR.

El artículo 140 de la Ley del ISR, dispone que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Al respecto, el artículo 10, primer párrafo de la referida Ley, establece que, las personas morales que distribuyan dividendos, deberán calcular y enterar el ISR que corresponda a los mismos, mientras que el tercer párrafo de dicho artículo, señala que no se estará obligado al pago del ISR cuando los dividendos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta.

El artículo 25 de la Ley del ISR, establece las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes personas morales y el artículo 27 de la citada Ley, señala los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, precisando en su fracción I, que estas deberán ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Bajo ese contexto, se ha detectado que algunos contribuyentes personas morales, utilizan a asociaciones civiles o alguna otra forma de sociedad o asociación, para efectuar el pago de cantidades a sus trabajadores, o bien, a sus socios o accionistas, bajo conceptos tales como incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, otras compensaciones laborales, primas o algún otro concepto similar, de conformidad con los artículos 153-J, fracción IX y 163, fracción II de la Ley Federal del Trabajo, sin efectuar la retención y entero a que están obligados

las personas que realicen dichos pagos (aún por medio de terceros contratados para tal efecto), conforme a los artículos 10 y 96 de la Ley del ISR.

Bajo tal esquema, los trabajadores, socios o accionistas de la empresa contratante, reciben recursos económicos y un CFDI por conceptos tales como compensación laboral conforme a la Ley Federal del Trabajo, compensación complementaria u otro nombre similar, sin que dicha persona moral contratante considere esos recursos para sus trabajadores, o bien, sus socios o accionistas, como ingresos por sueldos o salarios, ingresos asimilados a salarios, o bien, pago de dividendos, según corresponda, en consecuencia, no los consideran sujetos al pago del ISR, lo cual es incorrecto, pues si bien los conceptos antes señalados pueden ser otorgados por el patrón en beneficio de sus trabajadores o socios o accionistas, de conformidad con las leyes laborales, lo cierto es que solamente la Ley del ISR reconoce aquellos ingresos por los cuales no se está obligado al pago del impuesto, en términos del artículo 93 de dicha Ley.

En efecto, en materia fiscal, la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley del ISR para configurar la obligación de pago de dicho impuesto, de conformidad con el Título IV de la citada Ley, es amplia, toda vez que, el artículo 94, primer párrafo de la Ley del ISR, al disponer: “... y demás prestaciones que deriven de una relación laboral ...”, abarcó cualquier concepto, con independencia de que dicho recurso corresponda o no a cualquier otra figura o devenga de cualquier otra obligación prevista en una ley de otra materia, como lo es la materia laboral, pues donde la ley no distingue, no es dable distinguir, razón por la cual, aunque los recursos económicos entregados a las personas físicas, incluso a través de asociaciones o sociedades, llegaran a corresponder a programas de capacitación y adiestramiento con el objeto de incrementar la productividad, o a una indemnización complementaria por una invención, ello no significa que se deban considerar como ingresos exentos para las personas físicas, puesto que, los ingresos por los cuales no se estará obligado al pago del ISR, se encuentran señalados de forma restrictiva en el artículo 93 de la citada Ley.

En ese tenor, el pago que realice un patrón a sus trabajadores o socios o accionistas, por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias, primas o algún otro similar, incluso a través de asociaciones o sociedades, debe tener el tratamiento de un ingreso gravado para la determinación del ISR. De manera que, las personas que efectúen dichos pagos (incluso, a través de terceros contratados para tal efecto) están obligadas a efectuar la retención y entero del impuesto, en términos de los artículos 10 y 96 de la Ley del ISR.

Adicional al esquema señalado con anterioridad, los referidos empleadores también efectúan la deducción de los pagos realizados a dichas sociedades o asociaciones en la determinación de su ISR y, en su caso, llevan a cabo el acreditamiento del IVA que les trasladan las citadas sociedades o asociaciones; sin embargo, los gastos que pudieran generarse por esa “administración” no constituyen deducciones autorizadas para efectos del ISR, toda vez que no cumplen con lo establecido en el artículo 27, fracción I de la citada Ley, por no tratarse de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, asimismo, tampoco el IVA que en su caso les haya sido trasladado por dichas sociedades o asociaciones se considerará acreditable al no cumplir con el requisito del artículo 5o., fracción I, de la Ley del IVA por no corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los contribuyentes que para efectos del ISR, realicen pagos a sus trabajadores, socios o accionistas, incluso a través de asociaciones o sociedades, por concepto de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, primas o algún otro concepto similar, otorgándoles el tratamiento fiscal de ingresos exentos, cuando en realidad se trata de ingresos por sueldos, salarios, ingresos asimilados o pago de dividendos.
- II. Quienes omitan efectuar la retención y el entero del ISR por concepto de sueldos, salarios, ingresos asimilados a salarios o dividendos, según corresponda, por las cantidades que entreguen a sus trabajadores, socios o accionistas, incluso a través de asociaciones o sociedades, en los términos de la fracción anterior.
- III. Las personas físicas que reciban los pagos a que se refiere la fracción I, y no consideren dichos recursos recibidos como ingresos acumulables para efecto del ISR.
- IV. Quienes efectúen la deducción de los pagos realizados a asociaciones civiles o alguna otra forma de sociedad o asociación, para que estas a su vez realicen pagos de incentivos laborales, bonos, comisiones, compensaciones complementarias por invención, compensaciones laborales, primas o algún otro concepto similar a dichos trabajadores, socios o accionistas.
- V. Quienes efectúen el acreditamiento del IVA, que corresponda a los pagos realizados en los términos de la fracción anterior.
- VI. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2024	Publicada en el DOF 29 de diciembre de 2023, Anexo 3, publicado en el DOF el 5 de enero de 2024, con número de criterio no vinculativo 43/ISR.

**44/ISR/NV Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.**

El artículo 27 de la Ley del ISR, establece los requisitos que deberán cumplir las erogaciones para efecto de que los contribuyentes puedan considerarlas como deducibles para la determinación del ISR, dentro de los cuales se encuentra ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, estar amparadas con un comprobante fiscal, estar debidamente registradas en contabilidad, entre otros.

Por su parte, de la contradicción de tesis 128/2004, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que cuando el gasto efectuado no se encuentre relacionado con el objeto social de la empresa que lo pretende deducir, el gasto no es estrictamente indispensable, por lo tanto, no sería deducible.

Ahora bien, cabe mencionar que el requisito de la estricta indispensabilidad de las deducciones solo puede verificarse en operaciones con efectiva existencia, es decir, cuando pueda corroborarse que efectivamente se llevó a cabo y, por lo tanto, que la





exportación de servicios, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país.

No obstante, el servicio de itinerancia internacional o global, que prestan los operadores de telefonía celular ubicados en México, a los clientes de compañías operadoras del extranjero, cuando dichos clientes se encuentran en el área de cobertura de su red, consistente en permitirles conectarse y hacer y recibir automáticamente llamadas de voz y envíos de datos, es un servicio que se aprovecha en territorio nacional, por lo que no debe considerarse como exportación de servicios. Por tanto, al monto que se facture por este concepto a los operadores de telefonía celular del extranjero o a cualquier otra persona, debe aplicarse y trasladarse la tasa del 16%.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los operadores de telefonía celular que apliquen el artículo 29, fracción IV de la Ley del IVA y calculen el gravamen a la tasa del 0% al servicio de itinerancia internacional o global.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Décima Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 28 de marzo de 2007, Anexo 26, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 1/IVA.

#### 4/IVA/NV

**Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil.**

El artículo 29, fracción IV, inciso d) de la Ley del IVA, señala que se considera exportación de servicios al aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de comisiones y mediaciones.

Por lo que cualquier aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto distinto al de comisiones y mediaciones no se considera exportación de servicios.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Considerar que la prestación de servicios, tales como: portuarios, fletamento, remolque, eliminación de desechos, reparación, carga, descarga, amarre, desamarre, almacenaje, reparación, mantenimiento, inspección, transportación, publicidad, así como cualquier otro identificado con alguna actividad específica, realizados en territorio nacional es aprovechada en el extranjero por efectuarse a través de un comisionista mercantil y con motivo de ello están sujetas a la tasa del 0% para efectos del IVA.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2010	Publicada en el DOF el 3 de diciembre de 2010, Anexo 3, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2010, con número de criterio no vinculativo 5/IVA.

**5/IVA/NV**

**Enajenación de efectos salvados.**

Del artículo 1°. de la Ley sobre el Contrato de Seguro, se deriva que el resarcimiento del daño o pago de una suma de dinero realizado por las empresas aseguradoras al verificarse la eventualidad prevista en los contratos de seguro, tiene su causa en los propios contratos, por lo que estas operaciones no pueden considerarse como costo de adquisición o pago del valor de los efectos salvados para dichas empresas.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Expedir un CFDI que señale como precio o contraprestación por la enajenación de los efectos salvados, la cantidad pagada o resarcida por una empresa aseguradora al verificarse la eventualidad prevista en un contrato de seguro contra daños.
- II. Calcular el IVA y trasladarlo a una empresa aseguradora que adquiera los efectos salvados, considerando como valor la cantidad a que se refiere la fracción anterior, expidiendo para tal caso un CFDI que señale como monto del IVA trasladado, el calculado conforme a esta fracción.
- III. Deducir o acreditar fiscalmente el IVA con base en los comprobantes fiscales a que se refieren las anteriores fracciones I y II.
- IV. Considerar como costo de adquisición de los efectos salvados, para el artículo 27 del Reglamento de la Ley del IVA, la cantidad a que se refiere la citada fracción I.
- V. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones de la RMF para 2009	Publicada en el DOF el 21 de diciembre de 2009, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 4/IVA.

**6/IVA/NV**

**Retención a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.**

El artículo 1o.-A, fracción III de la Ley del IVA establece que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Por otra parte, el artículo 3o., último párrafo de la Ley del IVA establece que se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el CFF, las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

No obstante lo anterior, para determinar si la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles es realizada por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, es necesario atender al concepto de establecimiento permanente previsto en la Ley del ISR y, en su caso, a los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y no les efectúen la retención a

que se refiere el artículo 1o.-A, fracción III de la Ley del IVA, por considerar, entre otros, que el residente en el extranjero de que se trate es residente en territorio nacional conforme al artículo 3o., último párrafo de dicha Ley.

- II. Quienes asesoren, aconsejen, presten servicios o participen en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el DOF el 31 de mayo de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación.

**7/IVA/NV IVA en transportación aérea que inicia en la franja fronteriza. No puede considerarse como prestado solamente el 25% del servicio.**

El artículo 1o., fracción II de la Ley del IVA establece que las personas físicas y morales que en territorio nacional, presten servicios independientes, están obligadas al pago del impuesto a la tasa del 16%.

Tratándose de transportación área internacional, el artículo 16, tercer párrafo del mismo ordenamiento legal, precisa que se le dará el mismo tratamiento fiscal a la transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, quedando gravado únicamente el 25% del servicio a la tasa general del impuesto.

Por el contrario, si la prestación del servicio se realiza desde alguna población mexicana ubicada en la franja fronteriza hacia cualquier otro destino nacional no ubicado en dicha franja, la prestación del servicio estará gravada en su totalidad a la tasa general del IVA.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Aquellos contribuyentes que consideren que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional si la prestación del servicio se realiza desde alguna población mexicana ubicada en la franja fronteriza hacia cualquier otro destino nacional no ubicado en dicha franja.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014	Publicada en el DOF 19 de agosto de 2014, Anexo 3, publicado en el DOF el 21 de agosto de 2014.

**8/IVA/NV Traslado indebido de IVA. Transporte de bienes no corresponde al servicio de cosecha y recolección.**

El artículo 2o.-A, fracción II, inciso a) de la Ley del IVA, establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere dicha Ley, entre otros supuestos, en la prestación de los servicios de cosecha y recolección que se realice directamente a los agricultores y ganaderos siempre que sean destinados para actividades agropecuarias.



- I. Aquellos contribuyentes que acrediten la cantidad pagada como excedente a la contraprestación pactada con el contribuyente.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015	Publicada en el DOF el 19 de noviembre de 2015, Anexo 3, publicado en el DOF el 20 de noviembre de 2015.

#### 10/IVA/NV Bienes inmuebles destinados a hospedaje, a través de plataformas tecnológicas.

El artículo 1o., fracción III de la Ley del IVA establece que las personas físicas y morales que en territorio nacional otorguen el uso o goce temporal de bienes, se encuentran obligadas al pago del impuesto a la tasa del 16%.

El artículo 19, primer párrafo de la citada Ley establece que se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

Por su parte, el artículo 20, fracción II de la Ley del IVA establece que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los inmuebles destinados a casa habitación, no siendo aplicable dicha exención a los inmuebles o parte de ellos en los casos siguientes:

- I. A inmuebles amueblados.
- II. A inmuebles destinados como hoteles.
- III. A inmuebles destinados como casas de hospedaje.

Se ha detectado que existen contribuyentes personas físicas y morales que a través de una plataforma tecnológica otorgan hospedaje, sin pagar el IVA por dicha actividad.

Dado que el hospedaje se excluye de la exención que se aplica por el uso o goce temporal de inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación, dicha actividad está afecta al pago del IVA.

Derivado de lo anterior, las personas físicas o morales que utilicen plataformas tecnológicas para otorgar el hospedaje antes aludido, deberán pagar el 16% del IVA sobre el monto de la contraprestación pactada.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Aquellos contribuyentes que omitan el pago del IVA correspondiente por otorgar el hospedaje mediante el uso de plataformas tecnológicas.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Primera Resolución de modificaciones a la RMF para 2019	Publicada en el DOF el 20 de agosto de 2019, Anexo 3, publicado en el DOF el 21 de agosto de 2019.

**Es improcedente acreditar el IVA sin cumplir los requisitos que establece la ley, así como la compensación de saldos a favor de IVA contra retenciones del ISR, tratándose de la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios.**

Los artículos 1o. y 3o., primer párrafo de la Ley del IVA establecen que la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios, aún cuando atentos a lo establecido en otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, están obligados a aceptar la traslación del IVA y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, precisándose en el mismo artículo 3o., segundo párrafo, que tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos y sólo podrán acreditar el IVA que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en la propia ley o les sea aplicable la tasa del 0%.

De lo anterior se observa que por regla general no es procedente que dichos entes públicos lleven a cabo el acreditamiento del IVA que les hayan trasladado en erogaciones por bienes o servicios que destinan a funciones o actividades que no forman parte del objeto del IVA, debiendo ser considerados como consumidores finales de los bienes y servicios y soportar la incidencia económica del impuesto y, en consecuencia, no se les debe devolver el IVA que se les haya trasladado.

Las actividades que normalmente desarrollan corresponden a sus funciones de derecho público y, por lo tanto, están fuera del objeto del impuesto.

No obstante, por excepción, los citados entes públicos desarrollan ciertas actividades que caen dentro del objeto del IVA por tratarse de enajenación de bienes o prestación de servicios en las que cobran un precio, debiendo consecuentemente pagar el impuesto. De ahí que sólo en estos casos procede el acreditamiento por el impuesto que les haya sido trasladado en erogaciones o que hayan pagado en importaciones, de bienes o servicios que se identifiquen exclusivamente con las actividades por las que se debe pagar el impuesto o las que se aplique la tasa del 0%.

Acorde a lo anterior, a efecto de determinar el IVA a pagar, los artículos 4o. y 5o., de la citada Ley, señalan el procedimiento y requisitos del acreditamiento del impuesto, el cual consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley en comento, la tasa que corresponda según sea el caso.

Asimismo, el artículo 32 de la Ley del IVA, en sus fracciones I, III, IV y VII, establece la obligación de llevar contabilidad, expedir comprobantes fiscales, presentar declaraciones, etc., y al no contar con estas no procede el acreditamiento que establece el artículo 3o. de dicha Ley.

En virtud de lo expuesto, de la interpretación adminiculada de las disposiciones fiscales antes citadas, si bien es cierto los referidos entes públicos, por regla general no cuentan con erogaciones cuyos conceptos sean acreditables del IVA y, por lo tanto, no están en posibilidad de determinar un saldo a favor por este concepto, también lo es que como excepción si realizan actividades gravadas por el IVA y podrán acreditarlo, siempre y cuando cumplan con las obligaciones que establece la propia ley del citado impuesto y, en su caso, con los documentos que soporten sus operaciones.

En el artículo 5o. de la citada Ley se establece que para ser acreditable el IVA, debe corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades, distintas de la importación,

considerándose como tales, las erogaciones efectuadas que sean deducibles para los fines del impuesto, aún cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

Asimismo, en el artículo 6o. de la Ley del IVA, se establece que los contribuyentes que tengan saldo a favor en su declaración de pago, podrán acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que la devolución se solicite sobre el total del saldo a favor.

En tanto que el artículo 23 del CFF, señala que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.

Conforme a las disposiciones antes mencionadas, no existe posibilidad de que cantidades a favor de los contribuyentes, derivadas de un impuesto, puedan ser compensadas contra cantidades a su cargo de otro impuesto y, específicamente, tratándose de saldos a favor del IVA, conforme al artículo 6o., de la Ley del IVA, únicamente procede su acreditamiento contra el impuesto a cargo de los meses siguientes o solicitar su devolución.

En este sentido, es improcedente que la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios, cubran retenciones de ISR (salarios, servicios profesionales y pagos por cuenta de terceros o retenciones por arrendamiento de inmuebles) vía compensación aplicando saldos a favor de IVA, en contravención a lo señalado en los artículos 23 del CFF y 6o. primer párrafo de la Ley del IVA.

Por lo anterior, se considera que la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios, realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Cuando obtengan saldos a favor por concepto del IVA sin cumplir con los requisitos que establece la Ley.
- II. Cuando compensen saldos a favor del IVA, contra retenciones del ISR.
- III. Así también, se considera que realizan una práctica fiscal indebida quienes asesoren, aconsejen, presten servicios o participen en la realización o la implementación de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado en el DOF el 9 de enero de 2020.

**12/IVA/NV Adquisición de bienes en territorio nacional propiedad de un residente en el extranjero. Retención del impuesto al valor agregado.**

El artículo 1o., primer párrafo de la Ley del IVA, establece que se encuentran obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen o importen bienes, entre otros supuestos.

Por otra parte, el artículo 1o.-A de la Ley del IVA, establece que los contribuyentes están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade cuando, entre otros supuestos, adquieran en territorio nacional bienes propiedad de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo en mención dispone que no efectuarán la referida retención las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del





Técnico Fundamental de Numeración y comprende los servicios de telefonía básica local y radiotelefonía móvil celular.

- II. Servicio de larga distancia, entendiéndose como aquel por el que se cursa tráfico conmutado entre centrales definidas como de larga distancia, que no forman parte del mismo grupo de centrales de servicio local, y que requiere de la marcación de un prefijo de acceso al servicio de larga distancia para su enrutamiento.
- III. Servicio de televisión restringida, entendiéndose por este aquel por el que, mediante contrato y el pago periódico de una cantidad preestablecida y revisable, el concesionario o permisionario distribuye de manera continua programación de audio y video asociado.
- IV. Servicio de audio restringido, entendiéndose por este aquel por el que, mediante contrato y el pago periódico de una cantidad preestablecida y revisable, el concesionario o permisionario distribuye de manera continua programación de audio.
- V. Servicio móvil de radiocomunicación especializada de flotillas (Trunking), entendiéndose como el servicio de radiocomunicación móvil terrestre de voz y datos a grupos de usuarios determinados, utilizando el modo de transmisión semi-duplex.

Para los efectos de los numerales 1 y 2 del presente criterio, se entiende por tráfico público conmutado toda emisión, transmisión o recepción de signos, señales, datos, escritos, imágenes, voz, sonidos o información de cualquier naturaleza que se efectúe a través de una red pública de telecomunicaciones que utilice para su enrutamiento tanto centrales como numeración asignada y administrada por la Comisión Federal de Telecomunicaciones, de conformidad con el Plan Técnico Fundamental de Numeración.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Considerar que el conjunto de los servicios señalados anteriormente, al incluir el servicio de acceso a Internet se encuentra exento conforme al artículo 8o., fracción IV, inciso d) de la Ley del IEPS.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2010	Publicada en el DOF el 3 de diciembre de 2010, Anexo 3, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2010.

### 3/IEPS/NV

**Productos que por sus ingredientes se ubican en la definición de chocolate o productos derivados del cacao, independientemente de su denominación comercial o la forma en la que se sugiere sean consumidos, se encuentran gravados para efectos del IEPS.**

El artículo 2o., fracción I, inciso J), numeral 3 de la Ley del IEPS, establece que se aplicará una tasa del 8% al valor de la enajenación o, en su caso, la importación de chocolate y demás productos derivados del cacao, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

El artículo 3o., fracciones XXVIII y XXIX de la Ley referida, disponen que se entiende por chocolate, al producto obtenido por la mezcla homogénea de cantidades

variables de pasta de cacao, o manteca de cacao, o cocoa con azúcares u otros edulcorantes, ingredientes opcionales y aditivos para alimentos, cualquiera que sea su presentación; y por derivados del cacao, la manteca de cacao, pasta o licor de cacao, torta de cacao, entre otros, respectivamente.

En ese sentido, se observa la existencia de diversos productos que se enajenan o importan bajo denominaciones comerciales tales como polvo de chocolate, alimento en polvo para preparar una bebida sabor chocolate, extractos, modificadores, entre otros, cuyos ingredientes corresponden a los que la Ley del IEPS identifica como propios del chocolate o de productos derivados del cacao, por lo que con independencia de su denominación comercial se deben considerar gravados en los términos del artículo 2o., fracción I, inciso J), numeral 3 de la citada ley, siempre que al momento de su enajenación o importación contengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Enajenar o importar chocolate o productos derivados del cacao, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos y no pagar o trasladar el IEPS por considerar que:
  - a) El nombre o denominación comercial de los alimentos que enajenan o importan no es el de chocolate o productos derivados del cacao o;
  - b) Una vez que el consumidor final al mezclar, diluir o combinar dichos alimentos con otras sustancias o ingredientes, el producto resultante tiene una densidad calórica menor a 275 kilocalorías por cada 100 gramos o en virtud de que se modifica su naturaleza de sólido a líquido.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014	Publicada en el DOF el 16 de octubre de 2014, Anexo 3, publicado en el DOF el 17 de octubre de 2014.

**4/IEPS/NV Base gravable del IEPS en la prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos.**

El artículo 18 de la Ley del IEPS establece que para calcular el impuesto por la realización de las actividades a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de la misma, se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas.

El artículo 5o., segundo párrafo del CFF permite aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, en ese sentido, el artículo 3, fracción I del Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos establece que por apuesta se entiende el monto susceptible de apreciarse en moneda nacional que se arriesga en un juego con la posibilidad de obtener o ganar un premio, cuyo monto, sumado a la cantidad arriesgada deberá de ser superior a esta.

En ese sentido, en la realización de juegos o sorteos en los que vaya implícita una apuesta, el valor que debe considerarse para efectos de calcular el IEPS será el monto





México tenga derecho, en un periodo que sume en conjunto más de 30 días en cualquier periodo de 12 meses.

El artículo 2 de la Ley de Hidrocarburos indica que esa ley tiene por objeto regular las siguientes actividades en territorio nacional:

- I. El reconocimiento y exploración superficial, y la exploración y extracción de hidrocarburos;
- II. El tratamiento, refinación, enajenación, comercialización, transporte y almacenamiento del petróleo;
- III. El procesamiento, compresión, licuefacción, descompresión y regasificación, así como el transporte, almacenamiento, distribución, comercialización y expendio al público de gas natural;
- IV. El transporte, almacenamiento, distribución, comercialización y expendio al público de petrolíferos, y
- V. El transporte por ducto y el almacenamiento que se encuentre vinculado a ductos, de petroquímicos.

A diferencia del artículo 64, cuarto párrafo de la LISH que solo contempla a las actividades de los contratistas o asignatarios, el primer párrafo de dicho artículo incluye todas las actividades a que se refiere la Ley de Hidrocarburos.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

- I. Considerar que el artículo 64, primer párrafo de la LISH solo se refiere a las actividades de los contratistas o asignatarios previstas en la Ley de Hidrocarburos.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015	Publicada en el DOF el 29 de septiembre de 2015, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación.

## VI. Criterios de la LIF

**1/LIF/NV Estímulo fiscal a los contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte. Su monto debe determinarse considerando el IEPS que efectivamente se haya causado.**

El artículo 16, apartado A, fracción IV, primer párrafo de la LIF otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico, consistente en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel o biodiésel y sus mezclas en territorio nacional hayan causado por la enajenación de estos combustibles en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la Ley del IEPS, según corresponda al tipo de combustible, con los ajustes que en su caso correspondan, así como el acreditamiento del impuesto a que se refiere el numeral citado, que hayan pagado en su importación.

El artículo Único del “Decreto por el que se modifica el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016”, publicado en el DOF el 28 de diciembre de 2018, señala que se otorga un estímulo fiscal durante los ejercicios fiscales de 2018 y 2019 a los contribuyentes que importen y enajenen gasolinas, diésel y combustibles no fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso D), numerales 1 y 2 de la Ley del IEPS, consistente en una cantidad equivalente a un porcentaje de las cuotas aplicables a dichos combustibles y que el estímulo fiscal se aplicará en forma directa sobre las cuotas que correspondan, a efecto de disminuir estas últimas.

La aplicación del artículo 16, apartado A, fracción IV, primer párrafo de la LIF implica la determinación de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel o biodiésel y sus mezclas en territorio nacional hayan causado por la enajenación de estos combustibles en los términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la Ley del IEPS.

En ese sentido, si los contribuyentes que enajenaron en territorio nacional diésel o biodiesel y sus mezclas, causaron el IEPS de conformidad con el artículo Único del “Decreto por el que se modifica el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016”, publicado en el DOF el 28 de diciembre de 2018, es decir, aplicando cuotas disminuidas, estas son las que conforme al citado Decreto deben considerarse para la aplicación del estímulo establecido en el artículo 16, apartado A, fracción IV, primer párrafo de la LIF.

Al efecto, se ha detectado que algunos contribuyentes que aplican el estímulo a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción IV, primer párrafo de la LIF, determinan el monto del mismo considerando las cuotas actualizadas establecidas en la Ley del IEPS, sin ajuste alguno, realizando un cálculo que resulta en un monto superior en comparación con el que se hubiera obtenido utilizando las cuotas disminuidas conforme a las que efectivamente se causó el IEPS, tal como expresamente lo señala el citado artículo.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Los contribuyentes que determinen el monto del estímulo a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción IV, primer párrafo de la LIF, considerando las cuotas actualizadas establecidas en la Ley del IEPS en lugar de aquéllas conforme a las que el IEPS se haya causado por la enajenación del diésel, biodiesel y sus mezclas de acuerdo con el artículo Único del “Decreto por el que se modifica el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016”, publicado en el DOF el 28 de diciembre de 2018.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

**VII. Criterios de la LFD**



De la lectura a los párrafos citados se advierte que el legislador previó que el pago del derecho extraordinario sobre minería se debe calcular sobre los ingresos totales, sin considerar algún tipo de elemento sustractivo o disminución a los mismos.

Al efecto, se ha detectado que algunos contribuyentes del derecho extraordinario sobre minería disminuyen de los ingresos totales derivados de la enajenación o venta del oro, plata y platino, conceptos no previstos en la LFD.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que en la determinación del derecho extraordinario sobre minería, disminuya, de cualquier forma, los ingresos totales derivados de la enajenación o venta del oro, plata y platino.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

**3/LFD/NV Derecho Especial sobre Minería y Derecho Extraordinario sobre Minería. Los adquirentes de la titularidad de una concesión o de los derechos relativos a esta, que obtengan ingresos de la actividad extractiva o enajenen oro, plata y platino, están obligados a su pago.**

El artículo 262 de la LFD establece que están obligadas a pagar los derechos sobre minería que establece el Capítulo XIII "Minería" de dicha Ley, todas las personas físicas o morales titulares de una concesión o que desarrollen trabajos relacionados con la exploración o explotación de sustancias o minerales sujetos a la aplicación de la Ley Minera.

Por otra parte, los artículos 268, primer párrafo y 270, primer párrafo de la LFD indican que los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán anualmente el derecho especial sobre minería y el derecho extraordinario sobre minería, respectivamente, aplicando la tasa del 8.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en el referido artículo 268, así como la tasa del 1% a los ingresos derivados de la enajenación del oro, plata y platino, respectivamente, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el SAT, a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente a aquél al que corresponda el pago.

La exposición de motivos que dio lugar a la reforma de la LFD, publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013, justificó la inclusión del artículo 268 de la LFD con la finalidad de que el Estado obtenga una retribución justa por el aprovechamiento de los recursos no renovables de la Nación, mediante el establecimiento de un porcentaje razonable acorde a la utilidad neta obtenida que refleja de manera directa el beneficio derivado de la extracción.

Dicha reforma también dio lugar a la adición del artículo 270 de la LFD, indicando que el derecho a que se refiere dicho artículo, tiene como objetivo retribuir al Estado por la extracción de minerales preciosos que tienen un valor en el mercado internacional considerablemente mayor al de otros metales, cuyos procesos extractivos afectan el entorno donde se encuentran, además del agotamiento de recursos no renovables.



El artículo 32, primer y segundo párrafos de la Ley del ISR precisa que se consideran inversiones, entre otros conceptos, los activos fijos, definidos como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. Asimismo, el segundo párrafo referido establece que la adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Al efecto, se ha detectado que algunos contribuyentes del derecho especial sobre minería, transmiten activos fijos que eran de su propiedad a sus partes relacionadas a través de la enajenación, escisión o cualquier otra figura jurídica y, posteriormente, pactan su uso, goce o aprovechamiento, a cambio de un pago que consideran un gasto deducible para efectos del derecho especial sobre minería, eludiendo de esta forma la imposibilidad de deducir el valor de las inversiones de activos fijos, que no están permitidas conforme al artículo 268, tercer párrafo de la LFD.

Por lo tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que en la determinación del derecho especial sobre minería deduzca gastos por el uso, goce o aprovechamiento de bienes que deriven de inversiones de activos fijos que hubiesen sido de su propiedad y, posteriormente, hayan sido transmitidos a sus partes relacionadas, a las cuales les efectúa los pagos correspondientes por dicho uso, goce o aprovechamiento de bienes.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2020	Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 2019, Anexo 3, publicado el 9 de enero de 2020.

5/LFD/NV

**Derecho Especial sobre Minería. Para su determinación es improcedente la deducción de inversiones de activo fijo, gastos diferidos y cargos diferidos.**

El artículo 268, primer párrafo de la LFD establece que los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán anualmente el derecho especial sobre minería, aplicando la tasa del 8.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en dicho artículo.

El tercer párrafo, inciso a) del artículo mencionado indica que, para la determinación de la base de dicho derecho, se podrán disminuir las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR, con excepción, entre otras, de la contemplada en el artículo 25, fracción IV de dicho ordenamiento legal, salvo que se trate de las inversiones realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan.

De lo anterior se concluye, que para la determinación del derecho especial sobre minería es improcedente la deducción de inversiones diferentes a las realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan.

Al respecto, se ha detectado que algunos contribuyentes sujetos al pago del derecho especial sobre minería realizan erogaciones que corresponden a inversiones en activo fijo, gastos diferidos o cargos diferidos, a las cuales indebidamente se les da el tratamiento fiscal de erogaciones realizadas en periodo preoperativo o por concepto de costo de lo vendido o gasto del ejercicio, a que se refieren los artículos 32, último

párrafo y 25 de la Ley del ISR, respectivamente, evadiendo con ello la prohibición para deducir inversiones diferentes a las realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan, establecida en el artículo 268, tercer párrafo, inciso a) de la LFD, lo que conlleva la disminución o no pago del derecho especial sobre minería.

Por lo tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que, en la determinación del derecho especial sobre minería, deduzca el valor de las inversiones correspondientes a activos fijos, gastos diferidos o cargos diferidos, caracterizándolos como erogaciones realizadas en periodo preoperativo o por concepto de costo de lo vendido, gastos del ejercicio o cualquier otro concepto, independientemente del nombre con el que se le designe.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020	Publicada en el DOF el 18 de noviembre de 2020, Anexo 3, publicado el 23 de noviembre de 2020.

#### 6/LFD/NV

**Derecho Especial sobre Minería. La adquisición de concesiones mineras no tiene la naturaleza de inversión realizada para la prospección y exploración minera, por lo que es improcedente su deducción para la determinación del citado derecho.**

El artículo 268, primer párrafo de la LFD establece que los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán anualmente el derecho especial sobre minería, aplicando la tasa del 8.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en dicho artículo.

El tercer párrafo, inciso a) del artículo mencionado, indica que, para la determinación de la base de dicho derecho, se podrán disminuir las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR, con excepción, entre otras, de la contemplada en el artículo 25, fracción IV de dicho ordenamiento legal, salvo que se trate de las inversiones realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan.

Los artículos 16 de la Ley General de Bienes Nacionales y 3, fracción I, 15 y 19 de la Ley Minera, establecen que un título de concesión minera es aquél que confiere derechos a los particulares para explorar y explotar un lote minero, y que la exploración la constituyen las obras y trabajos realizados en el terreno con el objeto de identificar depósitos de minerales o sustancias, al igual que de cuantificar y evaluar las reservas económicamente aprovechables.

El artículo 32, primer y tercer párrafos de la Ley del ISR, establecen que se consideran inversiones, entre otros conceptos, los gastos diferidos, siendo estos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

En relación con lo anterior, en la iniciativa del Ejecutivo relativa a la exposición de motivos que dio origen a la reforma al párrafo referido, publicada en el DOF del 31 de diciembre de 1999, se indicó: “(...) se propone a esa Soberanía establecer expresamente la deducción de las erogaciones para la adquisición del título de

*concesión como un gasto diferido, (...).”, bajo las consideraciones siguientes: “(...) en la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece expresamente cómo deducir las erogaciones realizadas por la adquisición de títulos de concesión. Esto ha generado incertidumbre en los contribuyentes y el que se apliquen porcentos que en algunos casos son muy superiores a lo que corresponde a su vida útil. Ello puede conducir a que las empresas beneficiarias de concesiones no paguen impuesto sobre la renta por largos periodos de tiempo de manera indebida (...).”.*

En ese sentido, la adquisición de derechos para la exploración y explotación minera, conocidos como concesión minera, no constituyen las obras y trabajos realizados en el terreno con el objeto de identificar depósitos minerales, cuantificar o evaluar las reservas económicamente aprovechables, sino que constituyen un activo intangible que permite a su comprador la explotación de un bien del dominio público.

Por lo tanto, la adquisición de dichos derechos, independientemente de la etapa en que se encuentre el lote minero al momento en el que se lleve a cabo la misma, tiene la naturaleza para efectos fiscales de gasto diferido, no así de inversión realizada para la prospección y exploración minera a que se refiere el artículo 268, tercer párrafo, inciso a), última oración de la LFD, ya que dicha adquisición concede a los particulares el derecho a la explotación del lote minero.

Al respecto, se ha detectado que existen contribuyentes sujetos al pago del derecho especial sobre minería que, al determinar la base del citado derecho, deducen los valores correspondientes a la adquisición de la denominada concesión minera, considerando indebidamente que se trata de una erogación realizada en periodo preoperativo y no de un gasto diferido, evadiendo con ello la prohibición para deducir inversiones diferentes a las realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan, establecida en el artículo 268, tercer párrafo, inciso a) de la LFD, lo que conlleva la disminución o no pago del derecho especial sobre minería.

Por lo tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que, en la determinación del derecho especial sobre minería, deduzca los valores correspondientes a la adquisición de los derechos para la exploración y explotación minera.
- II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de la práctica anterior.

Origen	Primer antecedente
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020	Publicada en el DOF el 18 de noviembre de 2020, Anexo 3, publicado el 23 de noviembre de 2020.

## B. Derogados

Los siguientes criterios continuarán surtiendo efectos respecto de las situaciones jurídicas o de hecho que en su momento regularon:

### I. Criterios de la Ley del ISR

**10/ISR/NV Inversiones realizadas por organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.**

El artículo 82, fracción IV de la Ley del ISR establece que las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles, deberán destinar

sus ingresos y activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, sin que puedan otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes, salvo que se trate de personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.

En este sentido, por objeto social o fin autorizado se entiende exclusivamente la actividad que la autoridad fiscal constató que se ubica en los supuestos contemplados en las disposiciones fiscales como autorizables y que mediante la resolución correspondiente se informó a la persona moral o fideicomiso.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida, la organización civil o fideicomiso que cuente con autorización para recibir donativos deducibles que directamente, a través de la figura del fideicomiso o por conducto de terceros, destine la totalidad o parte de su patrimonio o activos a:

- I. La constitución de otras personas morales.
- II. La adquisición de acciones, fuera de los mercados reconocidos a que se refiere el artículo 16-C fracciones I y II del CFF, o de títulos referenciados a índices de precios a que se refiere la fracción III del mismo artículo, cuando estos no estén integrados por acciones que se operen normalmente en los mercados reconocidos y no estén definidos y publicados por bolsa de valores concesionada en los términos de la LMV.
- III. La adquisición de certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, partes sociales, participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.
- IV. La adquisición de acciones emitidas por personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 179, quinto párrafo de la Ley del ISR, tanto residentes en México, como en el extranjero.

No se considera una práctica fiscal indebida, el participar como socio, asociado o fideicomitente en organizaciones civiles o fideicomisos que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles.

Origen	Primer antecedente
RMF para 2013	Publicada en el DOF el 28 de diciembre de 2012, Anexo 3, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 2012, con número de criterio no vinculativo 15/ISR.
<b>Derogación</b>	
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2016	Publicada en el DOF el 6 de mayo de 2016, Anexo 3 publicado en el DOF el 9 de mayo de 2016.
<b>Motivo de la derogación</b>	
Se deroga en virtud de que el contenido ha sido replicado en el artículo 138 del Reglamento de la Ley del ISR, publicado en el DOF el 8 de octubre del 2015.	

14/ISR/NV Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos.

El artículo 93, fracción XXVI de la Ley del ISR establece que no se pagará el ISR por los ingresos percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de “acreedores alimentarios” en términos de la legislación civil aplicable.

Invariablemente, para tener dicho carácter, la legislación civil requiere de otra persona física que tenga la calidad de “deudor alimentario” y de una relación jurídica entre este y el “acreedor alimentario”.

En este sentido, una sociedad civil universal –tanto de todos los bienes presentes como de todas las ganancias– nunca puede tener el carácter de “deudor alimentario” ni una persona física el de “acreedor alimentario” de dicha sociedad.

Además, la obligación de una sociedad civil universal de realizar los gastos necesarios para los alimentos de los socios, no otorga a estos el carácter de “acreedores alimentarios” de dicha sociedad, ya que la obligación referida no tiene las características de la obligación alimentaria, es decir, no es recíproca, irrenunciable, intransmisible e intransigible.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o a través de interpósita persona a una sociedad civil universal, a fin de que esta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan.
- II. El socio de una sociedad civil universal que considere las cantidades recibidas de dicha sociedad, como ingresos por los que no está obligado al pago del ISR.
- III. Quien Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2010	Publicada en el DOF el 3 de diciembre de 2010, Anexo 3, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2010, con número de criterio no vinculativo 19/ISR.
<b>Derogación</b>	
Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2019	Publicada en el DOF el 20 de agosto de 2019, Anexo 3 publicado en el DOF el 21 de agosto de 2019.
<b>Motivo de la derogación</b>	
Se deroga en virtud de que han cambiado las condiciones jurídicas y de hecho que motivaron su creación.	

#### 19/ISR/NV Deducción de inventarios congelados.

Los contribuyentes que en la determinación del inventario acumulable, conforme a la fracción V del Artículo Tercero Transitorio para 2005, hubieren disminuido el valor de los inventarios pendientes de deducir de los ejercicios 1986 o 1988, en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma,

Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del ISR, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el DOF el 19 de mayo de 1993, no podrán considerarlos como una deducción autorizada para efectos de determinar la base del ISR a partir del ejercicio 2005 hasta por la cantidad que hubieran aplicado en el cálculo de dicho inventario acumulable.

Por lo tanto, se considera que se realiza una práctica fiscal indebida, cuando para determinar la base del ISR a partir del ejercicio 2005 se deduzca el valor de los inventarios pendientes de deducir de los ejercicios 1986 o 1988, cuando ya se hayan disminuido para la determinación de inventario acumulable conforme a la fracción V del Artículo Tercero Transitorio para 2005.

Origen	Primer antecedente
Décima Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 28 de marzo de 2007, Anexo 26, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 14/ISR.
<b>Derogación</b>	
RMF para 2017	Publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016, Anexo 3 publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2016.
<b>Motivo de la derogación</b>	
Se deroga en virtud de que el contenido del criterio ya cumplió su objetivo de conformidad con el artículo 3, fracciones IV y V de las Disposiciones Transitorias de la LISR de 2005, en el cual se establece el tratamiento para que los contribuyentes determinen el inventario base hasta el año de 2016.	

#### 20/ISR/NV Inventarios Negativos.

En el caso de que el contribuyente obtenga una cantidad negativa en el cálculo del ajuste a los montos que se tienen que acumular en el ejercicio por concepto de inventario acumulable, en el supuesto de que el inventario al cierre del ejercicio 2005 hubiese disminuido respecto del inventario base, se considera una práctica fiscal indebida el hecho de disminuir los ingresos acumulables del ejercicio con las cantidades negativas resultantes, toda vez que se trata de un inventario acumulable y no de una deducción autorizada.

Este mismo criterio será aplicable en el caso de disminuciones de inventarios en ejercicios posteriores.

Origen	Primer antecedente
Décima Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2006	Publicada en el DOF el 28 de marzo de 2007, Anexo 26, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 15/ISR.
<b>Derogación</b>	
RMF para 2017	Publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016, Anexo 3 publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2016.

Motivo de la derogación
Se deroga en virtud de que el contenido del criterio ya cumplió su objetivo de conformidad con el artículo 3, fracciones IV y V de las Disposiciones Transitorias de la LISR de 2005, en el cual se establece el tratamiento para que los contribuyentes determinen el inventario base hasta el año de 2016.

**21/ISR/NV Prestación gratuita de un servicio a organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.**

El artículo 27, fracción I de la Ley del ISR establece como requisito para que un donativo sea deducible, que no sea oneroso ni remunerativo, que satisfaga los requisitos previstos en dicha Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el SAT; asimismo, la fracción VIII del artículo antes referido, menciona que los donativos serán deducibles cuando en el ejercicio de que se trate, estos hayan sido efectivamente erogados, es decir, cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. En este contexto, el artículo 130 del Reglamento de la Ley del ISR establece que no será deducible la donación de servicios en tanto que el diverso artículo 2332 del CCF de aplicación supletoria, dispone que la donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida, las personas físicas o morales que contemplen como donativo deducible para efectos del ISR, la prestación gratuita de un servicio a una organización civil o fideicomiso que cuente con autorización para recibir donativos deducibles, independientemente de que cuenten con un comprobante que pretenda amparar esa operación. De manera enunciativa mas no limitativa se señala la prestación gratuita de pautas relativas a la obligación de proyectar cierta información (imágenes y sonido) durante un tiempo determinado por parte de personas físicas o morales que se dediquen a toda clase de servicios relacionados con la industria de la exhibición de películas, operar salas de exhibición, cines, auditorios y cualquier otra actividad relacionada con la mencionada industria, así como la prestación gratuita de los servicios que se proporcionen a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones, por medios de transmisión, tales como canales o circuitos, que utilizan bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico, enlaces satelitales, cableados, radios de transmisión eléctrica o cualquier otro medio de transmisión, así como en su caso, centrales, dispositivos de conmutación o cualquier equipo necesario de conformidad con lo establecido en la Ley Federal de Telecomunicaciones, entre otros.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el DOF el 31 de mayo de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 29/ISR.
<b>Derogación</b>	
RMF para 2017	Publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016, Anexo 3 publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2016.



obtención indebida de beneficios arancelarios derivados de los Tratados de Libre Comercio y Acuerdos Comerciales de los que México forma parte.

En este tenor y con el fin de evitar dichas prácticas es necesario señalar que para efectos de la Regla General 2 a), contenida en el artículo 2o., fracción I de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, la mercancía que se importa a territorio nacional desensamblada, incluso cuando esta no se encuentre totalmente completa pero ya presente las características esenciales de artículo completo o terminado, se clasifica en la fracción arancelaria que le corresponde al artículo, producto, maquinaria o equipo, “completo o terminado”. Por tanto, es indebido clasificar individualmente a los elementos que constituyen dicha mercancía.

A manera de ejemplo, se citan los siguientes:

- I. Los aparatos receptores de televisión cuyos componentes se importen por separado (ensambles de pantalla plana, circuito o circuitos modulares), incluso en diferentes momentos y/o por distintas aduanas, se consideran para efectos del Impuesto General de Importación, en la clasificación arancelaria que le corresponde al aparato terminado.
- II. Los aparatos receptores de televisión incompletos o sin terminar todavía, que presenten interconectados diversos circuitos modulares y arneses eléctricos, incluyendo ensambles de pantalla plana, se consideran para efectos del Impuesto General de Importación, en la clasificación arancelaria que le corresponde al aparato terminado.

Lo anterior, es aplicable a operaciones de comercio exterior independientemente del régimen aduanero al que se destinen las mercancías, en uno o varios actos.

Origen	Primer antecedente
Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014.	Publicada en el DOF el 16 de octubre de 2014, Anexo 3, publicado en el DOF el 17 de octubre de 2014.
Motivo de Reubicación	
Se reubica en las RGCE para 2017 publicadas en el DOF el 27 de enero de 2017, Anexo 5 publicado en el DOF el 9 de febrero de 2017, en virtud de que el contenido es materia de Comercio Exterior y Aduanal.	

**santiagogalvan**

Website: [www.santiagogalvan.com](http://www.santiagogalvan.com)

E-mail: [info@santiagogalvan.com](mailto:info@santiagogalvan.com)

Suscribir al  
Boletín Fiscal SG&C

