

### Comité Directivo 2014 - 2015:

Presidente	CP José de Jesús Ceballos Caballero
Vicepresidente	CP Octavio Ávila Chaurand
Secretario	CP Gilberto Peña Cruz
Vocal de Membrecía	CP Alfonso Neftalí Reyes Pérez
Coordinador Nacional de Representaciones	CP Juan Carlos Gómez Sánchez

### Comisión Fiscal integrantes:

CP José Luis Leal Martínez  
CP Francisco Gerardo  
Ibarra Real  
CP José Javier Rodríguez  
Ochos  
CP Julio Cesar Cortes Molina  
CP Juan Carlos Islas Olvera  
LC Sergio Loera Escobar  
CP Tomás Cisneros Medina  
CP Jesus Adalberto  
Casteleiro Caballero  
CP Juan Carlos Gómez  
Sánchez  
CP Juan Gerardo Rivera  
Lopez  
LD Alain Gómez  
Monterrosas

# Indispensabilidad, requisito de las deducciones autorizadas



## I.- Introducción.

En el cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que recae en las personas jurídicas domiciliadas fiscalmente en México contribuyentes del Título II de la Ley de la materia, intervienen diversos elementos. Para determinar la utilidad fiscal resulta necesario disminuir de los ingresos acumulables aquellas deducciones autorizadas y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades y en su caso, amortizar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, obteniendo así el resultado fiscal base del citado gravamen.

Ahora bien, respecto a las deducciones, en primerísimo lugar, como quedó señalado en el párrafo anterior, deben corresponder a las autorizadas según se desprende del artículo 25 de la Ley del ISR (LISR) a saber:

- i.Las devoluciones que se reciban y los descuentos o bonificaciones que se realicen.**
- ii.El costo de lo vendido**
- iii.Los gastos netos**
- iv.Las inversiones**
- v.Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o enajenación de bienes de activo fijo.**
- vi.Cuotas a cargo de los patrones por concepto de seguridad social.**
- vii. Intereses devengados a cargo**
- viii.Ajuste anual por inflación deducible**
- ix.Anticipos y rendimientos de sociedades cooperativas y sociedades y asociaciones civiles**
- x.Aportaciones para creación e incremento de fondos de pensiones y jubilaciones**

C.P.C. José Javier Rodríguez Ochoa

Maestro en Impuestos

Contador Público Certificado

Profesional Certificado en Fiscal

Socio del Área de Impuestos de la firma de consultoría y defensa fiscal Rodríguez y Candelas Consultores, S.C. con sede en Guadalajara, Jalisco.



Asimismo deben encontrarse excluidas del catálogo de partidas no deducibles o encuadrar en los extremos de excepción a la no deducibilidad estipuladas ambas hipótesis en el artículo 28 de la LISR.

No menos importante es dar cumplimiento a los requisitos, generales o particulares, que la propia Ley establece en el numeral 27 para cada tipo de deducción autorizada. El primero de dichos requisitos es:

***“I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”***

## II.- PROBLEMÁTICA

Y ¿qué debemos entender por estrictamente indispensables?

Lo anterior viene a cuento debido a que dicho término y la inadecuada interpretación del mismo trae como consecuencia un torrente de controversias entre la autoridad fiscal como sujeto activo de la relación tributaria y los sujetos pasivos de la misma conocidos coloquialmente como contribuyentes.

La más reciente de estas contraposiciones de opinión se encuentra plasmada en el siguiente “Criterio Fiscal No Vinculativo” figura en sí misma controversial en cuanto a su obligatoriedad y que sin embargo nos da pauta respecto a la interpretación del ente recaudador adoptada frente a prácticas interpretativas compartidas en el sentido opuesto por numerosos contribuyentes:

***“Modificación al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015  
Diario Oficial de la Federación 6 de Marzo de 2015***

***28/ISR/NV Inversiones en automóviles. No son deducibles cuando correspondan a automóviles otorgados en comodato y no sean 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 deberán de cumplir entre otros requisitos, ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente conforme al artículo 27, fracción I de la misma Ley. El artículo 3-A 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 5, fracción I de la Ley del IVA establece que para que sea acreditable el IVA deberá reunir el requisito de que éste 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 la jurisprudencia, 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.***

***Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien deduzca la inversión por la adquisición . . . . .***



*.... de un automóvil, los gastos de mantenimiento y/o los pagos por seguro correspondientes a dicho automóvil, así como quien acredite el IVA pagado por los conceptos antes citados, cuando el citado vehículo lo haya 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, por dicha situación, el vehículo no contribuyó a la realización de los propósitos o finalidades de la empresa, y en consecuencia no cumplió con el requisito de ser estrictamente indispensable ni acreditable.”*

Sin pretender profundizar en el análisis de este criterio, podemos vislumbrar que las acciones de fiscalización de la autoridad frente a inversiones en automóviles realizadas por los contribuyentes serán sometidas al requisito de indispensabilidad antes de siquiera enfrentarlo a los topes que para dichas inversiones estipula la propia LISR y respecto de los cuales existen igualmente diversas interpretaciones, también opuestas a la opinión de la autoridad, que no serían necesario resolver si en primer instancia se incumple con el requisito mencionado.

### **III.- DESARROLLO**

Continuando con nuestra incógnita podemos concluir en principio que nos enfrentamos con un elemento que no resulta totalmente subjetivo como algunos afirman.

En efecto, la principal característica de la expresión “estrictamente indispensable para las actividades del contribuyente” entraña en sí mismo objetividad.

Efectivamente, la LISR no define dicho término y mucho menos establece bajo cuales circunstancias se cumple con dicho requisito lo cual podría resultar ambiguo.

Sin embargo, dicha expresión cobra sentido cuando se interpreta en el ámbito particular de cada contribuyente. Lo que para algún causante resulta estrictamente indispensable para otro podría no serlo de acuerdo a sus circunstancias.

En este orden de ideas, los órganos jurisdiccionales de nuestro país justifican la existencia de este concepto genérico en virtud de los innumerables supuestos que en cada caso particular podrían recibir dicho calificativo. Asimismo, relacionan dicho término con la consecución del objeto social de la empresa. Así lo establece la siguiente tesis:

**“Época: Novena Época**

**Registro: 179766**

**Instancia: Segunda Sala**

**Tipo de Tesis: Aislada**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

**Tomo XX, Diciembre de 2004**

**Materia(s): Administrativa**

**Tesis: 2a. CIII/2004**

**Página: 565**

**RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).**



*El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplan en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.*

*Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez."*

Por otro lado, más recientemente han juzgado necesario aportar criterios objetivos para determinar el carácter deducible de un concepto atendiendo a su justificación por considerarse necesarias, identificación con los fines de la actividad, relación con las actividades normales y propias del contribuyente, frecuencia y cuantificación de los mismos; todo ello visible en la siguiente tesis:

..., relación con las actividades normales y propias del contribuyente, frecuencia y cuantificación de los mismos; todo ello visible en la siguiente tesis:

*"Época: Novena Época  
Registro: 173334  
Instancia: Primera Sala  
Tipo de Tesis: Aislada  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo XXV, Febrero de 2007  
Materia(s): Administrativa  
Tesis: 1a. XXX/2007  
Página: 637*

**DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

*De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación,...*



... resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los . .

... conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.”

#### IV.- CONCLUSIÓN

Así las cosas podemos afirmar que una erogación será estrictamente indispensable cuando se encuentre relacionada con el funcionamiento de la empresa y sin la cual sus metas operativas se verían obstaculizadas impidiendo la realización de su objeto social. Dicha erogación deberá encontrar justificación por considerarse necesaria, estar identificada con los fines de la negociación, guardar relación con las actividades normales y propias del contribuyente y ser objetiva en cuanto a frecuencia y cuantificación del desembolso.



## V.- COLOFÓN

Trayendo de nueva cuenta a colación el criterio no vinculativo visible bajo el numeral **28/ISR/NV** no podemos dejar de evidenciar que en esas circunstancias se encuentran un sinnúmero de contribuyentes. El contrato de comodato no requiere de mayor formalidad para su validez pudiendo incluso expresarse de manera verbal, luego entonces, son muchos los casos en los cuales con o sin conocimiento de causa los contribuyentes otorgan el comodato de automóviles de su propiedad en favor de terceros encuadrando en la hipótesis establecida con la consecuente contingencia ante una eventual revisión de la autoridad.

**C.P.C. José Javier Rodríguez Ochoa.**

