

## **ÍNDICE DE CONTENIDO**

### **DOCUMENTO TÉCNICO SOBRE ACREDITAMIENTO DEL ESTÍMULO POR ADQUISICIÓN DE DIÉSEL (según disposiciones del ejercicio 2023)**

<b>ANTECEDENTES:</b> .....	<b>2</b>
<b>NORMATIVA ANALIZADA:</b> .....	<b>3</b>
<b>CAMBIO EN LAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTES HASTA EL 2018 Y A PARTIR DEL 2019, EN LAS QUE SE UTILIZABA EL TÉRMINO ISR “A CARGO” e ISR “CAUSADO”</b> .....	<b>4</b>
<b>POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL ESTÍMULO EN LOS PAGOS PROVISIONALES, PARA TODOS LOS SECTORES EN LOS QUE SEA POSIBLE QUE SE UTILICE Y NO NECESARIA Y ESPECÍFICAMENTE PARA EL SECTOR TRANSPORTE:</b> .....	<b>7</b>
<b>UTILIZACIÓN DEL ESTÍMULO PRIMERAMENTE CONTRA EL ISR RETENIDO:</b> .....	<b>12</b>
<b>ACUMULACIÓN, COMO INGRESO, DEL ESTÍMULO UTILIZADO SOLO HASTA LA DETERMINACIÓN DEL ISR DEL EJERCICIO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANUAL, AÚN CUANDO SE USE EL ESTÍMULO EN LOS PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO:</b> .....	<b>12</b>
<b>MES O PERIODO EN EL QUE DEBEN ACUMULARSE LOS ESTÍMULOS COMO INGRESO:</b> .....	<b>14</b>
<b>MECÁNICA O PROCEDIMIENTO DE DISMINUCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y LOS ESTÍMULOS CONTRA EL ISR CAUSADO:</b> .....	<b>15</b>
<b>CONCLUSIONES:</b> .....	<b>20</b>

### **ANTECEDENTES:**

El presente documento contiene las consideraciones técnicas, derivadas del estudio de nuestra firma, en relación con el acreditamiento de los **Estímulos Fiscales por adquisición de Diésel (Estímulo Diésel)**, así como por **uso de infraestructura carretera de cuota (Estímulo Carretero)**, a que se refieren las fracciones **I, IV y V del artículo 16**, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente, en torno a varios temas importantes, a saber:

- a) El acreditamiento del estímulo contra el ISR del ejercicio y contra los pagos provisionales.
- b) El orden de los impuestos a cargo contra los que debe ser acreditado el estímulo por adquisición de Diésel, es decir, qué impuestos a cargo debemos preponderar para acreditar este estímulo, debido a que es posible para el sector transporte hacerlo también contra las retenciones efectuadas a terceros.
- c) Determinar si deben necesariamente acumularse dichos estímulos durante los pagos provisionales.
- d) El periodo fiscal en que deben acumularse ambos estímulos, esto es, si deben acumularse en el mismo periodo en el que se genera el impuesto a cargo contra el que se van a acreditar dichos estímulos, o bien si deben acumularse en el mes en que se presenta la declaración en la que se debe enterar ese impuesto a cargo.
- e) La mecánica para calcular los pagos provisionales, en cuanto al acreditamiento tanto de los pagos provisionales efectuados con anterioridad, como de los estímulos generados a cada mes, contra el ISR causado **ACUMULADO** al periodo al que se refiere cada pago provisional, considerando que a partir del ejercicio 2019 se dio un cambio en la Ley de Ingresos de la Federación al señalar que ambos estímulos (Carretero y Diésel) serían acreditables contra el ISR causado en el ejercicio.
- f) La mecánica para calcular el ISR del ejercicio, igualmente en cuanto al acreditamiento tanto de los pagos provisionales efectuados en el ejercicio (con efectivo y con estímulos) como de los estímulos generados en el ejercicio, contra el ISR causado en el ejercicio, considerando que a partir del ejercicio 2019 se dio un cambio en la Ley de Ingresos de la Federación al señalar que ambos estímulos (Carretero y Diésel) serían acreditables contra el ISR causado en el ejercicio.

### NORMATIVA ANALIZADA:

Para efectos de lo anterior, hemos hecho un análisis minucioso de la siguiente normativa y aplicativos del SAT vigentes en el año 2023:

1. Lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2023, específicamente en sus fracciones **I, IV y V**; que permiten el acreditamiento de un importe equivalente a IESPS que se haya pagado por adquirir Diésel para uso final en maquinaria (fracción I) o en vehículos de transporte (fracción IV) **contra el Impuesto Sobre la Renta propio “causado” en el ejercicio**;
2. Lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2018, específicamente en sus fracciones **I, IV y V**; que permitían el acreditamiento de un importe equivalente al IESPS, que se haya pagado por adquirir Diésel para uso final en maquinaria (fracción I) o en vehículos de transporte (fracción IV) **contra el Impuesto Sobre la Renta propio “a cargo” del ejercicio y contra retenciones de ISR**.
3. Las disposiciones previstas en la Resolución de Facilidades Administrativas para el Sector Transporte, vigentes en el presente ejercicio; que amplían la posibilidad de efectuar el acreditamiento del estímulo previsto en la fracción IV **también contra el ISR retenido a terceros** y que señalan, adicionalmente, que este estímulo se puede usar en **pagos provisionales**;
4. Lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2023, específicamente en su fracción **V**, que permite acreditar el 50% de los gastos erogados por el uso de dicha infraestructura carretera **únicamente contra el ISR “causado”**;
5. Lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2018, específicamente en su fracción **V**, que permitía acreditar el 50% de los gastos erogados por el uso de dicha infraestructura carretera **únicamente contra el ISR propio “a cargo”**; así como
6. Lo previsto en las formas fiscales (aplicativo del SAT) que existen actualmente en el año 2023 en las que se considera, que **el momento de acumulación como ingreso**, del estímulo fiscal que se haya acreditado, **es en el ejercicio en que se acreditó**.

**CAMBIO EN LAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTES HASTA EL 2018 Y A PARTIR DEL 2019, EN LAS QUE SE UTILIZABA EL TÉRMINO ISR “A CARGO” e ISR “CAUSADO”**

Como primer punto, se hace necesario analizar comparativamente lo que disponía la Ley de Ingresos de la Federación vigente hasta el 2018 y ejercicios anteriores en las que se establecía que ambos estímulos serían acreditables contra el Impuesto Sobre la Renta “**a cargo**”, en relación con lo que a partir del 2019 y hasta la fecha ha señalado la Ley de Ingresos de la Federación y en las que dicha disposición establece que estos estímulos son acreditables contra el Impuesto Sobre la renta “**causado**” en el ejercicio.

**COMPARATIVO DE CAMBIOS EN EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN IV DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2018 VS 2019**

<b>LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2016 / 2017 / 2018</b>	<b>LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2019</b>
<p><b>Artículo 16.</b> Durante el ejercicio fiscal de 2018, se estará a lo siguiente:</p> <p><b>A.</b> En materia de estímulos fiscales:</p> <p>...</p> <p><b>IV.</b> Se 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 impuesto especial sobre producción y servicios 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 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 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.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda según el tipo de combustible, conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre</p>	<p><b>Artículo 16.</b> Durante el ejercicio fiscal de 2019, se estará a lo siguiente:</p> <p><b>A.</b> En materia de estímulos fiscales:</p> <p>...</p> <p><b>IV.</b> Se 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 impuesto especial sobre producción y servicios 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 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 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.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda según el tipo de combustible, conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) o el numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre</p>

Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diésel o del biodiésel y sus mezclas, por el número de litros importados o adquiridos.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra **el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo** o en **su carácter de retenedor** correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, **incluso en los pagos provisionales** del mes en que se importe o adquiera el diésel o biodiésel y sus mezclas, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria.

Para que proceda el acreditamiento a que se refiere esta fracción, el pago por la importación o adquisición de diésel o de biodiésel y sus mezclas a distribuidores o estaciones de servicio, deberá efectuarse con: monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria; tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento; con cheque nominativo expedido por el importador o adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien, transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

En ningún caso este beneficio podrá ser utilizado por los contribuyentes que presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada, de acuerdo al artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, para que proceda la aplicación del estímulo al biodiésel y sus mezclas, el beneficiario deberá contar con el pedimento de importación o con el comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiésel o sus mezclas, en el que se consigne la cantidad de cada uno de los combustibles que se contenga en el caso de las mezclas y tratándose del comprobante de adquisición, deberá contar también con el número del pedimento de importación con el que se llevó

Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diésel o del biodiésel y sus mezclas, por el número de litros importados o adquiridos.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra **el impuesto sobre la renta causado** en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se importe o adquiera el diésel o biodiésel y sus mezclas, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria; **en caso de no hacerlo, perderá el derecho a realizarlo con posterioridad.**

Para que proceda el acreditamiento a que se refiere esta fracción, el pago por la importación o adquisición de diésel o de biodiésel y sus mezclas a distribuidores o estaciones de servicio, deberá efectuarse con: monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria; tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento; con cheque nominativo expedido por el importador o adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien, transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

En ningún caso este beneficio podrá ser utilizado por los contribuyentes que presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada, de acuerdo al artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, para que proceda la aplicación del estímulo al biodiésel y sus mezclas, el beneficiario deberá contar con el pedimento de importación o con el comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiésel o sus mezclas, en el que se consigne la cantidad de cada uno de los combustibles que se contenga en el caso de las mezclas y tratándose del comprobante de adquisición, deberá contar también con el número del pedimento de

*a cabo la importación del citado combustible y deberá recabar de su proveedor una copia del pedimento de importación citado en el comprobante. En caso de que en el pedimento de importación o en el comprobante de adquisición no se asienten los datos mencionados o que en este último caso no se cuente con la copia del pedimento de importación, no procederá la aplicación del estímulo al biodiésel y sus mezclas.*

*Los beneficiarios del estímulo previsto en esta fracción deberán llevar los controles y registros que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.*

*Para los efectos de la presente fracción y la fracción V de este apartado, se entiende por transporte privado de personas o de carga, aquél que realizan los contribuyentes con vehículos de su propiedad o con vehículos que tengan en arrendamiento, incluyendo el arrendamiento financiero, para transportar bienes propios o su personal, o bienes o personal, relacionados con sus actividades económicas, sin que por ello se genere un cobro.*

*importación con el que se llevó a cabo la importación del citado combustible y deberá recabar de su proveedor una copia del pedimento de importación citado en el comprobante. En caso de que en el pedimento de importación o en el comprobante fiscal de adquisición no se asienten los datos mencionados o que en este último caso no se cuente con la copia del pedimento de importación, no procederá la aplicación del estímulo al biodiésel y sus mezclas.*

*Los beneficiarios del estímulo previsto en esta fracción deberán llevar los controles y registros que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.*

*Para los efectos de la presente fracción y la fracción V de este apartado, se entiende por transporte privado de personas o de carga, aquél que realizan los contribuyentes con vehículos de su propiedad o con vehículos que tengan en arrendamiento, incluyendo el arrendamiento financiero, para transportar bienes propios o su personal, o bienes o personal, relacionados con sus actividades económicas, sin que por ello se genere un cobro.*



**POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL ESTÍMULO EN LOS PAGOS PROVISIONALES, PARA TODOS LOS SECTORES EN LOS QUE SEA POSIBLE QUE SE UTILICE Y NO NECESARIA Y ESPECÍFICAMENTE PARA EL SECTOR TRANSPORTE:**

El comparativo entre ambas Leyes de Ingresos de la Federación en relación con el cambio anteriormente señalado, nos ha hecho reflexionar si verdaderamente la intención de este cambio fue que el contribuyente quedara impedido, a partir del 2019, en la posibilidad de acreditar los estímulos contra los pagos provisionales y únicamente pudiera acreditarlos contra el Impuesto Sobre la Renta que se determine a cargo en el ejercicio considerando, además, que las facilidades administrativas para el sector transporte parecen ofrecer un beneficio adicional al señalar específicamente, en una de sus reglas, que el estímulo también puede ser utilizado en pagos provisionales.

Por lo anterior, hemos analizado el texto de esta regla, así como la exposición de motivos del cambio en la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2019, los cuales señalan a la letra lo siguiente:

**FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA SE SEÑALAN, PARA EL EJERCICIO 2023:**

**Título 2. Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal**

**2.12. Acreditamiento de estímulos fiscales**

*Los contribuyentes personas físicas y morales dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I, de la Ley del ISR, según sea el caso, podrán efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal que les corresponda conforme a lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción IV, tercer párrafo de la LIF, contra el ISR propio causado en el mismo ejercicio en que se importe o adquiera el combustible; contra los pagos provisionales a que se refiere la regla 2.2., fracción IV; contra el ISR anual a que se refiere la fracción III de la propia regla 2.2. de la presente Resolución, o contra las retenciones del ISR efectuadas a terceros en el mismo ejercicio.*

*Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que obtengan en el ejercicio fiscal ingresos totales anuales para los efectos del ISR menores a 300 millones de pesos, conforme a lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción V, segundo párrafo de la LIF, podrán efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere dicha disposición, contra el ISR propio causado en el mismo ejercicio en que se realicen los gastos por el uso de la infraestructura carretera de cuota; contra los pagos provisionales a que se refiere la regla 2.2., fracción IV, o contra el ISR anual a que se refiere la fracción III de la propia regla 2.2. de la presente Resolución.*

*Los contribuyentes a que se refiere esta regla podrán optar por aplicar el acreditamiento de los estímulos mencionados contra los pagos provisionales del ISR del ejercicio, calculados conforme a lo dispuesto por la Ley de la materia, siempre que los pagos provisionales que acrediten en la declaración del ejercicio no consideren los montos de los estímulos fiscales mencionados que hayan acreditado en dichos pagos provisionales.*

**El acreditamiento de los estímulos mencionados se podrá aplicar contra los pagos provisionales a cuenta del ISR anual a que se refiere la fracción III de la regla 2.2. de esta Resolución, calculados conforme a lo dispuesto en la fracción IV de la misma disposición, siempre que los pagos provisionales que acrediten en la declaración del citado ISR anual no consideren los montos de los estímulos fiscales mencionados que hayan acreditado contra dichos pagos provisionales.**

Los contribuyentes considerarán como ingresos acumulables para los efectos del ISR los estímulos a que hace referencia la presente regla en el momento en que efectivamente los acrediten.

Para los efectos del artículo 16, apartado A, fracción V, primer párrafo de la LIF, cuando los ingresos totales anuales obtenidos por los contribuyentes a que se refiere el segundo párrafo de la presente regla sean iguales o excedan en cualquier momento del ejercicio de 300 millones de pesos, dejarán de aplicar desde el inicio del ejercicio el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción V, primer párrafo de la LIF, por lo cual, deberán presentar declaraciones complementarias de los meses anteriores y en su caso, enterar la diferencia del impuesto no cubierta con su respectiva actualización y recargos correspondientes. El impuesto que resulte se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se presentó la declaración en la que se aplicó el estímulo fiscal hasta el mes en el que se efectúe el pago correspondiente, de conformidad con el artículo 17-A del CFF, además, el contribuyente deberá cubrir los recargos por el mismo periodo de conformidad con el artículo 21 del Código citado.

Los contribuyentes que inicien actividades podrán aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo de esta regla, respecto del estímulo fiscal a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción V, primer párrafo de la LIF, cuando estimen que sus ingresos totales anuales del ejercicio no excederán el monto establecido en la citada disposición. Cuando en el ejercicio inicial realicen operaciones por un periodo menor a doce meses, para determinar el monto citado, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días. Si la cantidad obtenida es igual o excede del monto referido, la facilidad a que se refiere esta regla se dejará de aplicar desde el inicio del ejercicio y se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior.

### **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

#### **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL 2019.**

(Página 40)

.....

Por otra parte, tal como se ha realizado en ejercicios fiscales anteriores, el Ejecutivo Federal a mi cargo somete a consideración de esa Soberanía que se dé continuidad a los estímulos fiscales previstos en leyes precedentes, en las fracciones I a VI del Apartado A del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

Los estímulos fiscales mencionados con excepción del establecido en la fracción III del apartado A del artículo 16 tienen en común que, una vez determinados, son acreditables contra el impuesto sobre la renta (ISR); **sin embargo, se estima que algunas disposiciones deben ser ajustadas a fin de evitar la aplicación indebida de dichos beneficios fiscales, por lo que se propone que su acreditamiento proceda únicamente contra el ISR causado por el contribuyente en el ejercicio fiscal, de forma tal que no se aplique contra el ISR retenido a terceros**, ya que en ese caso no se trata de un impuesto propio del beneficiario del estímulo y, por otro lado, **que no se permita el acreditamiento contra los pagos provisionales que vaya realizando el contribuyente, debido a que cuando dichos pagos son mayores al ISR del ejercicio causado por el**



**contribuyente o se obtenga pérdida fiscal, la devolución de los pagos provisionales o la compensación del saldo a favor implica una monetización de los estímulos mencionados, siendo que estos deben tener como límite el ISR causado por el contribuyente.**

*En otro orden de ideas, el artículo 16, Apartado A, fracción VI de la Ley que se somete a consideración de esa Soberanía, establece un estímulo fiscal a los adquirentes que utilicen combustibles fósiles en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes, cuando en dichos procesos los combustibles no se combustionen, asimismo, que el SAT podrá emitir reglas de carácter general que determinen los porcentajes máximos de utilización de combustible no sujeto a un proceso de combustión por tipos de industria; no obstante, se estima conveniente aclarar que el porcentaje mencionado se aplicará respecto de las cantidades de litros o toneladas, según corresponda al tipo de combustible, adquiridos en el mes de que se trate.*

Del análisis de ambas disposiciones, hemos podido observar que la intención es que la mecánica de acreditamiento de ambos estímulos en los pagos provisionales, **no conlleve una “monetización” de los mismos**, entendiéndose que dicha “monetización” se traduciría en la obtención de un saldo a favor al final del ejercicio (ver en ambas disposiciones los textos sombreados en amarillo y en color azul). En este en este orden de ideas, para no monetizar el uso de los estímulos convirtiéndolos en un saldo a favor al final del ejercicio, su uso en los pagos provisionales se convertiría, entonces, en un uso temporal, es decir, en un permiso provisional para usar los estímulos generados en cada mes, contra el Impuesto sobre la Renta a cargo que se vaya generando durante los pagos provisionales, tendiente a conocer lo que será pues el Impuesto Sobre la Renta al final del ejercicio. Lo anterior entonces no quiere decir que no se puedan utilizar los estímulos en los pagos provisionales, sino que la única intención del cambio sería que dichos estímulos, si se usan en los pagos provisionales, no conlleven la generación de un saldo a favor, tema que previamente al año 2019 había sido objetado por la autoridad y del cual no existía, como ya lo existe ahora, un pronunciamiento por escrito.

Abundando en lo señalado en el párrafo anterior, debemos preguntarnos:

**¿Cómo debemos entonces interpretar esta reforma a la ley de ingresos de la federación para el año 2019, a la luz de poder definir si debemos o no utilizar el estímulo contra los pagos provisionales siendo que expresamente el artículo 16 en su fracción IV ya no lo establece?:**

La respuesta a esta pregunta sería que, con independencia de lo establecido en la regla 2.12 de la resolución de facilidades administrativas tratándose de coordinados, debemos tratar de interpretar, a la luz del texto actual vigente a partir del 2019 de la ley de ingresos de la federación, qué hacer en materia de pagos provisionales, porque si sólo se pensara que el estímulo se usa contra el impuesto causado al final del ejercicio, esto irremediamente daría como resultado que el contribuyente tuviese que enterar en efectivo sus pagos provisionales y usar el estímulo sólo contra el impuesto causado al final del ejercicio y en consecuencia

resultaría en un saldo a favor por los pagos provisionales que tuvo que haber enterado de manera puntual en cada uno de los meses del ejercicio. Si consideramos que en el régimen de transporte los pagos provisionales son en esencia el Impuesto sobre la Renta que se va causando conforme avanzan los meses del ejercicio, dada su mecánica de cálculo acumulativo, tendríamos que pensar entonces que el estímulo se debe de utilizar contra el impuesto que eventualmente se va causando mes con mes bajo una mecánica similar a la que existe para la amortización de pérdidas fiscales en donde, para fines de los pagos provisionales, las pérdidas fiscales son utilizadas bajo la mecánica de procedimiento pero no se agotan durante el uso de los pagos provisionales sino que las mismas sólo se extinguen y amortizan contra las utilidades fiscales generadas al final del ejercicio. De esta manera, si la ley de ingresos permite la utilización de un estímulo contra el impuesto causado y éste se va causando sin lugar a dudas durante el ejercicio, podemos entonces en cada mes utilizar el estímulo contra el impuesto que se va causando pero bajo la premisa de que para el siguiente mes y para el siguiente mes y nuevamente para el siguiente mes, siempre es el estímulo contra el impuesto que eventualmente se esté causando en cada uno de los periodos acumulativos de pago provisional; de manera que el techo siempre es el impuesto causado, nunca más, nunca menos; de esta manera, al final del ejercicio el estímulo se utiliza contra el impuesto causado que es la suma de los 12 meses del año siendo consistente esta conclusión con el de que no se estaría generando ningún saldo a favor, porque es una manera de decir que no se están enterando efectivamente pagos provisionales si no que se está usando un estímulo, de manera temporal, contra el impuesto que se va causando en cada mes conforme avanza el ejercicio, lo cual se vuelve una base cero; es decir el impuesto causado a enero, el impuesto causado a febrero y así sucesivamente el impuesto causado de enero a diciembre.

De manera que, consistente con esta interpretación, la facilidad administrativa estableció una redacción que pudiese llegar a interpretarse como un beneficio que permite utilizar el estímulo contra los pagos provisionales siempre y cuando estos al finalizar el ejercicio no se disminuyan del impuesto anual causado, precisamente para evitar la existencia de un saldo a favor; creemos entonces que esta redacción es únicamente la manera de la autoridad de expresar la interpretación que debemos dar a la nueva redacción del artículo 16 fracción IV vigente a partir del 2019, en el sentido de utilizar el estímulo solamente contra el impuesto causado para no generar saldo a favor; de manera que NO debería interpretarse que el sentido de esta regla es otorgar el beneficio de usar el estímulo en los pagos provisionales, pues este beneficio se encuentra implícito desde lo que dispone el artículo 16, fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación, al permitir usar dicho estímulo contra el Impuesto Sobre la Renta causado en (o durante) el ejercicio, entendiéndose como causado el que se genera desde los pagos provisionales.

Tratándose de no coordinados tendríamos la misma interpretación a la luz del texto actual vigente a partir del 2019 de la ley de Ingresos de la Federación ya que, de la misma manera, si sólo se pensara que el estímulo se usa contra el impuesto causado al final del ejercicio, esto irremediablemente daría como resultado que el contribuyente tuviese que enterar en efectivo sus pagos provisionales y usar el estímulo contra el impuesto causado al final del ejercicio y en consecuencia resultaría en un saldo a favor por los pagos provisionales que tuvo que haber enterado de manera puntual. De la misma manera que para coordinados, aunque bajo una mecánica de cálculo diferente, el Impuesto sobre la Renta se va causando conforme transcurren los meses del ejercicio y éste se va causando sin lugar a dudas en la forma de pago provisional, luego entonces cada mes se debe de poder utilizar el estímulo contra el impuesto que se va causando durante los provisionales bajo la premisa que para el siguiente mes y para el siguiente mes y nuevamente para el siguiente mes, siempre es el estímulo contra el impuesto que eventualmente se esté causando en cada uno de los periodos acumulativos de pago provisional, de manera que el techo siempre es el impuesto causado nunca más, nunca menos; de esta manera al final del ejercicio el estímulo se utiliza contra el impuesto causado, siendo consistente esta conclusión con el de que no se estaría generando ningún saldo a favor porque es una manera de decir que no se están enterando efectivamente pagos provisionales, sino solo de manera temporal, por lo que se está usando un estímulo contra el impuesto que se va causando en cada mes conforme avanza el ejercicio, lo que se vuelve base cero, es decir el impuesto causado a enero, el impuesto causado a febrero y así sucesivamente el impuesto causado de enero a diciembre.

Por lo que con base en todo lo anterior, **hemos concluido que los estímulos pueden ser utilizados (acreditados) en los pagos provisionales y no únicamente contra el Impuesto sobre la Renta causado en el ejercicio; no únicamente en el sector autotransporte, sino también en los demás sectores en que esté permitido utilizar específicamente el Estímulo Diésel**, puesto que la regla de facilidades administrativas para el sector transporte solo viene a aclarar lo que, de entrada, debe entenderse en la Ley de Ingresos de la Federación a la luz de la exposición de motivos y a la luz de que el uso de los estímulos en los pagos provisionales siempre será temporal, con la imposibilidad de monetizarlos para generar un saldo a favor y su única concesión es, pues, que se acredite, tratándose del sector transporte del régimen de los coordinados y personas físicas empresarias, adicionalmente contra las retenciones de ISR.

### **UTILIZACIÓN DEL ESTÍMULO PRIMERAMENTE CONTRA EL ISR RETENIDO:**

Ya que hemos concluido que es posible acreditar el Estímulo Diésel y Carretero no solamente contra el ISR del ejercicio sino contra pagos provisionales, procede entonces concluir que, al permitirse para el sector transporte que el Estímulo Diésel se acredite contra las retenciones de ISR efectuadas a terceros y siendo que estas son un impuesto definitivo que se debe ir enterando mes con mes, debe entonces necesariamente preponderarse su uso (solo el uso del Estímulo Diésel) contra las retenciones de ISR, puesto que como ya se señaló estas son un impuesto definitivo, lo que permitirá determinar la parte del saldo disponible del Estímulo Diésel que (después de su acreditamiento contra retenciones), conjuntamente con el Estímulo Carretero, pueda ser utilizada “temporalmente” contra los pagos provisionales, recordando que el Estímulo Carretero solo se puede usar contra ISR propio, ya que no existe norma que permita su uso contra el ISR retenido.

### **ACUMULACIÓN, COMO INGRESO, DEL ESTÍMULO UTILIZADO SOLO HASTA LA DETERMINACIÓN DEL ISR DEL EJERCICIO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANUAL, AÚN CUANDO SE USE EL ESTÍMULO EN LOS PAGOS PROVISIONALES DEL EJERCICIO:**

Seguido de lo anterior y teniendo claro que es posible usar los estímulos contra los pagos provisionales, al menos de forma temporal (no definitiva), surge la inquietud de conocer si el uso temporal (no definitivo) de los estímulos durante los pagos provisionales debe considerarse como un ingreso acumulable en el cálculo los mismos, es decir, en cada uno de los meses en los que se calcula el pago provisional, ya que no debemos olvidar que por disposición de la Ley de Ingresos de la Federación, los estímulos son un ingreso acumulable y su momento de acumulación es en el momento en que efectivamente se acrediten; por lo que nuestra conclusión tomando en cuenta que durante los pagos provisionales el uso de los estímulos es temporal (no definitivo) y depende de conocer el Impuesto Sobre la Renta que se causa en el ejercicio para no generar un saldo a favor, entonces si resultare que el ISR causado en el ejercicio es de “cero”, por ejemplo, tendríamos que el permiso para utilizar los estímulos en los pagos provisionales de ISR (permiso que consiste en un uso temporal, no definitivo, de los estímulos para no generar un saldo a favor), desaparecería al conocer que, por ejemplo, el ISR del ejercicio es de “cero” y entonces no tendría justificación económica el haber acumulado como ingreso un impuesto que no fue enterado efectivamente a la autoridad y que solo fue generándose temporal durante el ejercicio para no hacer pagos provisionales ya que al final del ejercicio no se convirtió ni en un impuesto a cargo, ni tampoco en un saldo a favor, puesto que los pagos provisionales son “a cuenta” del impuesto del ejercicio y en este caso que nos ocupa no existió ISR en el ejercicio; por lo que el mismo razonamiento debe existir no solo cuando el ISR del ejercicio sea de “cero” (razonamiento que solo hemos utilizado como método pedagógico para el entendimiento de nuestra conclusión) sino en todos los casos, punto que se

confirmará con el ejemplo numérico que forma parte de este estudio en donde, aun existiendo ISR anual a cargo, los estímulos terminan utilizándose al final del ejercicio y el uso que se les dio durante el mismo en los pagos provisionales solo fue temporal, es decir, no real, al poder acreditar únicamente al final del ejercicio, contra el ISR causado en el ejercicio, los pagos provisionales efectivamente enterados.

Sirva como apoyo también de esta conclusión, el que al menos hoy para las personas morales del Régimen General, los ingresos acumulables para la declaración anual, se precargan automáticamente de los ingresos que fueron considerados como acumulables en el pago provisional del mes de diciembre, de manera que, siguiendo el mismo ejemplo antes mencionado y bajo el entendimiento que a la larga la declaración anual de una persona moral del Régimen de coordinados precargará los ingresos acumulables manifestados en el pago provisional generado hasta diciembre, igualmente que como hoy sucede con una Persona Moral del Régimen General, si resulta entonces que al final del ejercicio no se tiene Impuesto sobre la Renta causado, existiría una discrepancia entre el ingreso por estímulos acumulados en los pagos provisionales, contra el ISR anual que no requirió de acreditamiento alguno y por lo tanto no debió generar tampoco ingreso acumulable alguno, razón por la cual consideramos que también su acumulación es indebida durante los pagos provisionales, pues estos son a cuenta del impuesto del ejercicio y si no se debe monetizar el uso de los estímulos para generar saldo a favor, tampoco debe entenderse que estos se deben acumular en los pagos provisionales.

Por lo que únicamente tocaría considerar como ingreso acumulable el Estímulo Diésel utilizado contra retenciones, ya que estas últimas son un impuesto definitivo que se va causando mes con mes.

Por supuesto podría interpretarse que, aún sin existir ISR al final del ejercicio, correspondería acumular el estímulo usado en los pagos provisionales por que fue un beneficio que se dio al contribuyente, de no enterar durante los meses del ejercicio impuesto alguno, pero esta interpretación sería incorrecta si tenemos claro que no se permite generar, con los pagos provisionales no pagados en efectivo un saldo a favor, lo cual implica que al ser solo temporal el acreditamiento en los pagos provisionales, el ingreso acumulable no se concreta hasta no conocer el ISR del ejercicio.

## MES O PERIODO EN EL QUE DEBEN ACUMULARSE LOS ESTÍMULOS COMO INGRESO:

Tomando en consideración lo que hasta este punto llevamos analizado y, haciendo por el momento a un lado el caso del uso de los estímulos contra retenciones de ISR para el sector transporte (tema del que más adelante comentaremos en cuanto al momento de acumulación), si ya concluimos que el uso temporal de los estímulos durante los pagos provisionales no implica tampoco la obligación de acumularlos sino hasta conocer el ISR del ejercicio, entonces ahora surge la duda del momento en que debemos acumular el estímulo que efectivamente utilizemos en la declaración anual al conocer el ISR del ejercicio, ya que al señalar la Ley de Ingresos de la Federación que debe considerarse como ingreso acumulable **“en el momento en que efectivamente se acredite”**, surgen dos posibilidades de interpretación:

- Considerarlo como ingreso acumulable en el periodo o mes en que se causa el impuesto a cargo con el que se va a acreditar y hasta por el monto de este último.
- Considerarlo como ingreso acumulable en el periodo o mes en que se debe enterar ese impuesto a cargo.

Por lo que de lo antes mencionado somos de la idea de que el momento en que debe considerarse como ingreso acumulable cuando señala la Ley de Ingresos de la Federación que es **“el momento en que efectivamente se acredite”**, **se refiere al periodo en que se causó la contribución que se va a pagar mediante el acreditamiento de dicho estímulo (que sería el ejercicio al que corresponde el ISR a cargo después de acreditar los pagos provisionales efectivamente enterados en efectivo)**, no así al periodo en que dicha contribución se entere (que en este último caso sería por ejemplo en el mes de marzo al presentar la declaración anual), esto es así por dos razones:

- Porque no se debe considerar que por el solo hecho de haber adquirido Diésel o haber erogado gastos por el uso de infraestructura carretera de cuota, estos importes que serían saldos disponibles para su uso, se deban reconocer como un ingreso acumulable cuando se realizan estas erogaciones, es decir, no debe reconocerse como ingreso el momento en que se tiene disponible el estímulo al haberse adquirido el Diésel o erogado el gasto por uso de infraestructura carretera de cuota, pues puede darse el caso de no existir impuesto a cargo en dicho periodo; por lo que la acumulación debe ser en el momento en que se genera la contribución a cargo contra el cual se va a acreditar el estímulo, que no es otra cosa que el periodo de causación de dicha contribución. Así, de esta forma, en el momento en que se cause la contribución a cargo, igualmente se está aprovechando el estímulo ya generado convirtiéndose en ese mismo



periodo en un ingreso acumulable, no así cuando se deba presentar la declaración para manifestar el acreditamiento que de manera automática se da en el periodo en que se causó la contribución.

- Porque esto se confirma con el aplicativo que hoy existe para manifestar en la declaración del ejercicio el monto del estímulo que se está acreditando, en donde en dicho formato de declaración de manera automatizada que, si se pretende acreditar el estímulo, debe necesariamente existir ingreso acumulable.

Cabe mencionar que en años anteriores una práctica (posiblemente sustentada) era que el estímulo fuera considerado como ingreso acumulable en el momento (mes o periodo) en que se presentaba la declaración manifestando el impuesto a cargo y esto tenía su sustento en el hecho de que hasta el ejercicio 2018 la Ley del Ingresos de la Federación señalaba que el estímulo era acreditable contra el impuesto "a cargo", el cual se enteraba hasta el mes siguiente y en ese orden de ideas una premisa o razonamiento para considerarlo como ingreso acumulable era en el momento en que se debía enterar este impuesto a cargo. No obstante lo anterior, a la luz de los razonamientos ya expuestos, creemos que el estímulo se debe acumular como ingreso, en el mismo mes o periodo en que se genera la contribución a cargo.

### **MECÁNICA O PROCEDIMIENTO DE DISMINUCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y LOS ESTÍMULOS CONTRA EL ISR CAUSADO:**

Toca ahora analizar la metodología y términos en que:

- En el cálculo de los pagos provisionales deban ser acreditados los estímulos (de forma temporal) aun cuando por lo ya mencionado no se deben considerar como ingreso acumulable en el cálculo de dichos pagos provisionales.
- En el cálculo de los pagos provisionales deban ser acreditados los pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad.
- En el cálculo del ISR del ejercicio deban ser acreditados los estímulos contra el ISR que se cause en el ejercicio.
- En el cálculo del ISR del ejercicio deba considerarse como Ingreso Acumulable el estímulo que, de forma definitiva, se acredite contra el ISR generado en el ejercicio.

Por lo que del análisis práctico que efectuamos hemos concluido lo siguiente:

**En el cálculo de los pagos provisionales:**

En este cálculo debemos recordar que no se consideran como ingresos acumulables los estímulos acreditados temporalmente; por lo tanto, solo procedería considerar solamente como ingreso acumulable los estímulos acreditados contra las retenciones de ISR definitivas y, de acuerdo con lo ya comentado, **el momento para considerarlo como ingreso acumulable es el mismo mes en que se causó el ISR retenido a enterar.**

Una vez tomado en cuenta lo anterior y determinada la utilidad fiscal del mes (diferencia entre los Ingresos y las deducciones acumulados al periodo al que se refiere el pago provisional), contra el ISR acumulado determinado al cierre del periodo de que se trate procedería efectuar los acreditamientos de la siguiente forma:

- Acreditar primeramente los Estímulos **acumulados** desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que se refiere el pago provisional, con lo que se conocería el Impuesto sobre la Renta a cargo que resultaría después de considerar los estímulos acumulados a dicha fecha. Esto implica entonces que se lleve un control acumulativo de los estímulos que se van generando mes con mes del 1º de enero a la fecha en que se cause el pago provisional, restando el importe igualmente acumulativo que, de ellos, ya se haya utilizado contra el ISR retenido en el caso del sector transporte. Lo anterior es necesario dejarlo aclarado, toda vez que normalmente se acostumbra considerar como pagos provisionales acumulados al mes inmediato anterior los que se hayan podido pagar con estímulos, situación que sería incorrecta, ya que analógicamente a lo que sucedería en el cálculo del impuesto anual, es necesario ir calculando de manera acumulativa al cierre de cada periodo provisional tanto el ISR causado a cada mes, como los estímulos disponibles acumulativos que son factibles de poder ser acreditados contra dicho ISR.
- Posteriormente a lo anterior, se deberán restar o acreditar los pagos provisionales y retenciones de ISR efectivamente enterados, de manera igualmente acumulativa, generados al mes inmediato anterior.

Hecho todo lo anterior, se podrá conocer el ISR a cargo que resulte por enterar al cierre de cada mes.

**En el cálculo del ISR del ejercicio:**

**Primer cálculo o cálculo “PRELIMINAR”, determinando un ISR anual para conocer el importe del estímulo que se debe acreditar contra ese ISR ANUAL y que será acumulable en un segundo cálculo:**

En este cálculo debemos recordar que Sí se consideran como ingresos acumulables tanto los estímulos que se hayan acreditado contra retenciones durante todo el ejercicio, como los estímulos que proceda acreditar una vez que se conozca el ISR del ejercicio.

Por lo tanto, una vez determinada la utilidad fiscal (diferencia entre los ingresos acumulables, incluyendo los estímulos acreditados contra retenciones de ISR a lo largo del ejercicio y las deducciones autorizadas del ejercicio), se deberá determinar, en un **PRIMER CÁLCULO** al que le llamamos **“PRELIMINAR”**, el ISR del ejercicio. **El importe de este impuesto del ejercicio** sería el monto máximo de los estímulos que se puede acreditar contra el ISR del ejercicio que resulta en este primer cálculo al que le llamamos **“PRELIMINAR”** y que se debe CONSIDERAR EN ESE MOMENTO COMO INGRESO ACUMULABLE DEL EJERCICIO POR CONCEPTO DE ESTÍMULO ACREDITADO CONTRA EL ISR DEL EJERCICIO.

**Ejemplo numérico:**

	PRIMER CÁLCULO DEL ISR DEL EJERCICIO (CÁLCULO PRELIMINAR)		
Ingresos acumulables por ventas y servicios	18,000.00	<b>ESTÍMULOS DISPONIBLES:</b>	
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Diésel vs retenciones de Ene-Dic	30.00	<b>Estímulo Diésel generado:</b>	800.00
<b>TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES</b>	<b>18,030.00</b>	Acreditamientos vs retenciones	(30.00)
(-) <b>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</b>	(8,000.00)	<b>Remanente disponible del Estímulo después de retenciones</b>	<b>770.00</b>
(=) <b>UTILIDAD FISCAL</b>	<b>10,030.00</b>		
(=) <b>ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO</b>	<b>3,009.00</b>		
(-) <b>ACREDITAMIENTO CONTRA EL ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO</b>		<b>Estímulo Carretero generado:</b>	<b>2,500.00</b>
Remanente de Estímulo Diésel disponible después de los acreditamientos que se realizaron contra las retenciones de ISR en el ejercicio	(770.00)		
Estímulo carretero disponible	(2,239.00)		
(=) <b>ISR A CARGO DESPUÉS DE ACREDITAR LOS ESTÍMULOS</b>	<b>0.00</b>		

Por lo anteriormente señalado, el cálculo efectuado anteriormente reviste la característica de **PRIMER CÁLCULO “PRELIMINAR”**, puesto que primeramente es necesario determinar el ISR causado del ejercicio para poder saber el monto de los estímulos que se van a acreditar contra este ISR del ejercicio y que se consideraran, en el mismo ejercicio como ingreso acumulable. En otras palabras, en este primer cálculo al que le llamamos cálculo **“PRELIMINAR”**, no está considerándose dentro de los ingresos acumulables, el monto del Estímulo Diésel y

Carretero que procede acreditar contra el ISR del ejercicio, pues es necesario conocer primeramente el ISR del ejercicio (tomando los ingresos acumulables conocidos hasta ese momento menos las deducciones autorizadas) para poder determinar a cuánto ascenderá el estímulo que se podrá acreditar y que consecuentemente detona el monto del INGRESO ACUMULABLE POR USO DE ESTÍMULOS que se acumulará en el ejercicio.

**Segundo cálculo o cálculo “DEFINITIVO”, determinando un ISR anual en el que se considerará como ingreso acumulable el importe de los estímulos que fue necesario acreditar contra el ISR del ejercicio determinado en el primer cálculo:**

Posterior al primer cálculo se debe realizar un **SEGUNDO CÁLCULO** de la utilidad del ejercicio, al que le llamamos **“DEFINITIVO”**. En él se debe incluir como ingreso acumulable el monto correspondiente a los estímulos que se acreditaron contra el ISR del ejercicio determinado en el **PRIMER CÁLCULO “PRELIMINAR”**.

Con base en el ISR determinado en este **SEGUNDO CÁLCULO “DEFINITIVO”** debe procederse a los acreditamientos de la siguiente forma:

- **En primer orden.** Acreditar los Estímulos generados en el ejercicio, con lo que se conocería el Impuesto sobre la Renta a cargo (el cual ya considerará como acumulable el estímulo que se utilizó en el primer cálculo contra el ISR del ejercicio). En este caso, el tope máximo de acreditamiento de estímulos (en caso de que los estímulos sean superiores al ISR CAUSADO cálculo) será el ISR CAUSADO en este segundo cálculo.

Por supuesto que el ISR ANUAL CAUSADO en este segundo cálculo será superior al que resultó en el primer cálculo, ya que los ingresos acumulables en este último cálculo consideran el monto de los estímulos que se están acreditando una vez conocido el ISR CAUSADO del primer cálculo.

- **En segundo orden.** Acreditar los pagos provisionales efectivamente enterados, así como las retenciones de ISR, efectuadas en el ejercicio.

En este caso, puede resultar un ISR a cargo, en caso de que los pagos provisionales y retenciones efectivamente enterados en el ejercicio, sean inferiores al ISR a cargo que resulte después de haber acreditado los estímulos, o bien un saldo a favor, en caso de que los pagos provisionales y retenciones efectivamente enterados en el ejercicio, sean superiores al ISR a cargo que resulte después de haber acreditado los estímulos.

### Ejemplo numérico:

#### a) Supuesto en el que se obtendrá ISR a cargo.

	PRIMER CÁLCULO DEL ISR DEL EJERCICIO (CÁLCULO)	SEGUNDO CÁLCULO DEL ISR DEL EJERCICIO
Ingresos acumulables por ventas y servicios	18,000.00	18,000.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Diésel vs retenciones de Ene-Dic	30.00	30.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Diésel vs ISR del ejercicio		770.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Carretero vs ISR del ejercicio		2,239.00
<b>TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES</b>	<b>18,030.00</b>	<b>21,039.00</b>
(-) <b>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</b>	(8,000.00)	(8,000.00)
(=) <b>UTILIDAD FISCAL</b>	<b>10,030.00</b>	<b>13,039.00</b>
(=) <b>ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO</b>	<b>3,009.00</b>	<b>3,911.70</b>
(-) <b>ACREDITAMIENTO CONTRA EL ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO</b>		
Remanente de Estímulo Diésel disponible después de los acreditamientos que se realizaron contra las retenciones de ISR en el ejercicio	(770.00)	(770.00)
Estímulo carretero disponible	(2,239.00)	(2,500.00)
(=) <b>ISR A CARGO DESPUÉS DE ACREDITAR LOS ESTÍMULOS</b>	<b>0.00</b>	<b>641.70</b>
(-) Pagos provisionales efectuados con efectivo y retenciones bancarias		(413.00)
(=) <b>ISR A CARGO</b>	<b>0.00</b>	<b>228.70</b>
<b>ESTÍMULOS DISPONIBLES:</b>		
<b>Estímulo Diésel generado:</b>	<b>800.00</b>	
Acreditamientos vs retenciones	(30.00)	
<b>Remanente disponible del Estímulo después de retenciones</b>	<b>770.00</b>	
<b>Estímulo Carretero generado:</b>	<b>2,500.00</b>	

#### b) Supuesto en el que se obtendrá saldo a favor del ISR.

	PRIMER CÁLCULO DEL ISR DEL EJERCICIO (CÁLCULO)	SEGUNDO CÁLCULO DEL ISR DEL EJERCICIO
Ingresos acumulables por ventas y servicios	18,000.00	18,000.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Diésel vs retenciones de Ene-Dic	30.00	30.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Diésel vs ISR del ejercicio		770.00
Ingresos acumulables por acumulación del Estímulo Carretero vs ISR del ejercicio		139.00
<b>TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES</b>	<b>18,030.00</b>	<b>18,939.00</b>
(-) <b>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</b>	(15,000.00)	(15,000.00)
(=) <b>UTILIDAD FISCAL</b>	<b>3,030.00</b>	<b>3,939.00</b>
(=) <b>ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO</b>	<b>909.00</b>	<b>1,181.70</b>
(-) <b>ACREDITAMIENTO CONTRA EL ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO:</b>		
Remanente de Estímulo Diésel disponible después de los acreditamientos que se realizaron contra las retenciones de ISR en el ejercicio	(770.00)	(770.00)
Estímulo carretero disponible	(139.00)	(411.70)
(=) <b>ISR A CARGO DESPUÉS DE ACREDITAR LOS ESTÍMULOS</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
(-) Pagos provisionales efectuados con efectivo y retenciones bancarias		(413.00)
(=) <b>ISR A FAVOR</b>	<b>0.00</b>	<b>(413.00)</b>
<b>ESTÍMULOS DISPONIBLES:</b>		
<b>Estímulo Diésel generado:</b>	<b>800.00</b>	
Acreditamientos vs retenciones	(30.00)	
<b>Remanente disponible del Estímulo después de retenciones</b>	<b>770.00</b>	
<b>Estímulo Carretero generado:</b>	<b>2,500.00</b>	

## **CONCLUSIONES:**

Considerando todo lo anteriormente señalado, las conclusiones puntuales y resumidas relacionadas con el Acreditamiento del Estímulo Diésel y Carretero, son las siguientes:

- 1. Impuestos contra los que es acreditable el Estímulo Diésel y Carretero.** El Estímulo Diésel es acreditable contra ISR propio y para el sector transporte (Régimen de los coordinados y personas físicas) contra ISR retenido, en este último caso por concesión de las Facilidades Administrativas, en tanto que el Estímulo Carretero es acreditable únicamente contra el ISR propio.
- 2. Acreditamiento de Estímulo Diésel contra ISR RETENIDO.** El acreditamiento del Estímulo Diésel contra retenciones de ISR, al ser estas un impuesto definitivo que se causa y entera mensualmente, es un acreditamiento real (no temporal), que obliga a:
  - a. Considerar como ingreso acumulable el importe del Estímulo Diésel acreditado contra retenciones. Esto se considerará como ingreso acumulable en el mismo mes en que se generó el ISR retenido que se acreditará contra retenciones de ISR.
  - b. Ir determinando mes con mes el “remanente” de Estímulo Diésel disponible generado desde el 01 de enero al 31 de diciembre del ejercicio que se trate, que se podrá utilizar contra pagos provisionales de manera temporal.
- 3. Acreditamiento de los Estímulos en los pagos provisionales.** El acreditamiento del Estímulo Diésel se puede efectuar no solamente contra el ISR del ejercicio a cargo, sino también en los pagos provisionales de ISR y no únicamente para el sector transporte (por concesión de las facilidades administrativas), sino también para los sectores de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de la fracción I y IV del artículo 16. Esto es así, ya que el término “ISR CAUSADO” en el ejercicio, por lo comentado en líneas anteriores, no se refiere necesariamente al ISR del ejercicio, sino al ISR que se va generando en los pagos provisionales durante el ejercicio y dado que tiene como objetivo que no se monetice el uso de los estímulos; esto quiere decir que no se genere un saldo a favor incorrecto acreditando contra el ISR del ejercicio los pagos provisionales efectuados con estímulos; de manera que si se acreditan el estímulo en los pagos provisionales es porque se trata de un acreditamiento temporal que dependerá de conocer el ISR del ejercicio; esto se confirma con el beneficio que se otorga en las facilidades administrativas para el sector del autotransporte, en donde se observa claramente que este razonamiento es el que se debe utilizar para todos los demás sectores, es decir no debemos



entender que porque se otorga por facilidades al sector transporte, se encuentra prohibido para los demás sectores, sino que en el sector del autotransporte, al existir facilidades administrativas específicas para ellos, se vino a aclarar lo que desde la norma principal contenida en el artículo 16 debe entenderse como posible de realizar en los pagos provisionales, con la única restricción de NO monetizar o no generar saldos a favor con el uso de los estímulos.

- 4. Ingreso NO acumulable por uso de estímulos durante los pagos provisionales.** El estímulo NO debe considerarse como ingreso acumulable durante los pagos provisionales, precisamente por los razonamientos anteriormente expuestos, ya que durante los mismos el uso o acreditamiento de los estímulos es temporal y depende de conocer el ISR del ejercicio. En consecuencia, solo se debe considerar como ingreso acumulable el monto de los estímulos, generados en el ejercicio, que sea acreditable contra precisamente el ISR del ejercicio para la presentación de la Declaración anual. Solo deberán considerarse como ingreso acumulable durante los pagos provisionales, el monto del Estímulo Diésel que se acredite contra retenciones del ISR, ya que estas son un impuesto definitivo, como ya quedó señalado en el punto 2, inciso a).
  
- 5. Momento en que se considera Ingreso Acumulable el estímulo acreditado.** El momento para considerar como ingreso acumulable los Estímulos que se acrediten, contra ISR retenido, durante los pagos provisionales o bien contra ISR ANUAL CAUSADO en la declaración anual, será en el periodo en el que se generó la contribución a cargo. Esto quiere decir que durante los pagos provisionales se considerará como ingreso acumulable el monto del Estímulo acreditado contra las retenciones del ISR en el mismo mes en que estas se generaron y que para la declaración anual se considerará como ingreso acumulable el monto del remanente de Estímulo (después del acreditado contra ISR retenido) que se determine en un primer cálculo de la determinación del ISR del ejercicio por diferencia entre los Ingresos Acumulables menos las Deducciones Autorizadas; hecho lo anterior, una vez conocido el ISR del ejercicio que se determine en el primer cálculo, el importe que se acredite contra este ISR, se considerará, para un segundo y definitivo cálculo como Ingreso acumulable del mismo ejercicio en que se generó, para la presentación de la declaración anual.

**Atentamente,**

**Ficachi y Asociados, S.C.**