

APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE PROPORCIONALIDAD PARA LA DETERMINACIÓN DE COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES, CUANDO LA RENTA OBTENIDA ESTÁ CONSTITUIDA POR RENTAS GRAVADAS, NO GRAVADAS O QUE NO CONSTITUYEN RENTA, SEGÚN LO ESTABLECIDO EN LOS INCISOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Lic. Jonatan Orlando Rodríguez Flores.
Lic. José Simón Quintanilla.
Especialistas en Peritajes Contables.

La deducción de los costos y gastos por parte de los contribuyentes que declaran rentas gravadas, no gravadas o que no constituyen renta, es un tema de suma importancia tanto para la Administración Tributaria como para los mismos contribuyentes, debido a su incidencia en la determinación de costos y gastos deducibles a efectos de la determinación de la renta imponible de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Dentro de las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes, se producen rentas que por disposición de la ley de la materia se clasifican en rentas gravadas, no gravadas o que no constituyen renta.

La generación de la renta gravada o no gravada implica haber incurrido previamente en erogaciones -costos y gastos-, los cuales difícilmente podrán vincularse en su totalidad a una categoría de renta específica; en tal sentido, es muy importante realizar una adecuada valoración de los costos y gastos a deducir, debiendo considerarse lo regulado en los incisos tercero y cuarto del artículo 28 de LISR, que establece: "No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no

gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y que no constituyan renta de conformidad a la Ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción que corresponde a lo gravado."

De la disposición legal en comento, se advierte para la determinación del factor, se utilizarán únicamente aquellas rentas gravadas, no gravadas o que no constituyan renta conforme a la ley, no incluye operaciones que únicamente tienen una incidencia financiera o contable durante el ejercicio comercial.

Además, previo a establecer la base sobre la cual se aplicará el factor; es indispensable identificar aquellos costos y gastos que tienen una conexión directa con la renta gravada, o bien con la no gravada o que no constituye renta; esto con el propósito de aplicar el factor de proporcionalidad sobre aquellos costos y gastos que por su naturaleza, no es posible determinar una vinculación exclusiva a una categoría de renta específica, fijando de esta manera la proporción de los costos y gastos deducibles del impuesto sobre la renta con fundamento en el procedimiento establecido en la Ley.

Los costos y gastos así deducidos, estarán bajo el escrutinio de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en los artículos 3 y 4, se establecen productos o utilidades excluidos del concepto de renta y rentas no



gravadas, por lo tanto no se deben computar como tales, por mencionar algunos de los ejemplos siguientes: las cantidades de dinero que se perciban en concepto de intereses, el valor de los premios en efectivo o en especie y cualquier otro tipo de utilidades provenientes directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con dichas rentas, sea persona natural y además el propietario directo de los depósitos, como el depositante o ahorrante. Asimismo, la Ley cita textualmente: "Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto sean declaradas no gravables", como por ejemplo la emisión de títulos valores de crédito destinados de forma exclusiva y específica a atender el financiamiento integral para el presupuesto general del Estado, cuyo financiamiento no puede ser atendido con los ingresos corrientes ordinarios, establecido en la autorización por medio del Decreto Legislativo No. 250 de fecha 21 de diciembre de 2021, al Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, la gestión de captación de recursos a través de la emisión de dichos títulos valores.

Sobre la procedencia de las deducciones de los costos y gastos, estos deben cumplir los requisitos regulados en los artículos 28, 29, 29-A, 30, 31, 32 y 33, de la referida Ley, los cuales en síntesis deben contener lo siguiente:

- Existir una erogación que lo represente materialmente comprobable.
- Estar debidamente documentado, es decir debe ser un documento probatorio e idóneo legalmente que respalde dicho costo o gasto.
- Ser necesario para la producción de renta y para la conservación de su fuente.
- Estar debidamente registrado contablemente.

De los requisitos detallados anteriormente, fueron citados en Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia con referencia 393-2016, en fecha veintinueve de mayo de dos mil veintitrés;

entiéndase cuando cualquiera de los requisitos se encuentra ausente dichos costos o gastos se vuelven no deducibles y no deben participar en el cálculo de la determinación de costos y gastos proporcionales deducibles.

A los efectos de ilustrar el procedimiento a efectuar para determinar los costos y gastos proporcionales deducibles, cuando las rentas obtenidas durante el ejercicio fiscal están conformadas por rentas gravadas, no gravadas o que no constituyen renta, de conformidad con lo establecido en el inciso tercero y cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se utilizará la siguiente fórmula con la cual desarrollaremos en un ejercicio:

$$\text{Factor de Proporcionalidad} = \frac{\text{Rentas Gravadas}}{\text{Rentas Gravadas} + \text{Rentas No Gravadas} + \text{ó que No Constituyen Renta}}$$

Caso Práctico:

La empresa XYZ, S.A. de C.V., una sociedad usuaria de la Zona Franca que goza de beneficios establecida en la Ley de Zonas Francas Industriales y Comercialización, dedicada a la confección y comercialización de prendas de vestir autorizada por medio del Acuerdo Ejecutivo Número XX, la cual durante el ejercicio impositivo 20XX, obtuvo renta por el valor de \$ 1,000,000.00, de las cuales \$700,000.00, fueron generadas por la confección y comercialización de prendas de vestir, actividades autorizadas por el acuerdo anteriormente citado y \$300,000.00, por confección y comercialización de prendas de vestir (reexportación) por medio de la sociedad CONFECCIÓN ABC, S.A. de C.V., quien fue subcontratada por XYZ, S.A. de C.V., también usuaria de la Zona Franca que goza de los beneficios establecidos en la Ley de Zonas Francas Industriales y Comercialización, cabe mencionar que esta última no participó en el proceso de transformación y venta, el cual se realizó desde las instalaciones de la subcontratada.

Según el Acuerdo Ejecutivo citado la sociedad XYZ, S.A. de C.V., está autorizada únicamente para la



confección y comercialización de prendas, por medio de las cuales se obtuvo rentas no gravadas por el valor de \$700,000.00, sin embargo, por las rentas obtenidas bajo la modalidad de subcontratación por el valor de \$300,000.00, al no participar en el proceso de confección y comercialización, pues la empresa subcontratada CONFECCIÓN ABC, S.A. de C.V., fue quien realizó todo el proceso desde sus propias instalaciones, y para cumplir con lo establecido en el artículo 25 inciso cuarto de la Ley de Zonas Francas Industriales y Comercialización que cita "Aquellas operaciones que realicen los beneficiarios de la presente ley, fuera de los alcances autorizados en el respectivo acuerdo, causarán los derechos e impuestos a la importación, el impuesto sobre la renta, los impuestos municipales y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.", por lo tanto tales operaciones se consideraran rentas gravadas para efectos de Impuesto sobre la Renta, debido a que la sociedad XYZ, S.A. de C.V., no realizó para la obtención de dichas rentas ninguna actividad para las cuales estaba autorizada por medio del Acuerdo Ejecutivo.

Cabe mencionar, para la generación de la renta obtenida la sociedad incurrió en costos y gastos por un valor total de \$ 500,000.00, de los cuales \$300,000.00 son costos y gastos relacionados con la generación de rentas no gravadas y \$50,000.00 con rentas gravadas, sin embargo, de los gastos incurridos no se logró identificar o vincular directamente a las rentas gravadas o no gravadas, al constituir dichas operaciones, desembolsos generales o gastos comunes, por el valor de \$ 150,000.00, los cuales son en concepto de (servicios contables, mantenimiento de establecimiento, depreciaciones de activos, servicios de energía eléctrica, servicios de agua potable y servicios varios).

De lo anterior, la sociedad obtuvo ingresos exentos para los cuales se incurrieron costos y gastos, asimismo, existen gastos que no se pueden vincular con el tipo de ingreso (gravado o exento), correspondiente al valor de \$ 150,000.00, por los

conceptos mencionados en el párrafo anterior, para la determinación de la renta neta se debe aplicar, lo dispuesto en el artículo 28 inciso cuarto, respecto de la proporción de los costos y gastos a deducir de la renta obtenida, ya que aplican únicamente los costos y gastos incurridos en la obtención de rentas gravadas, excluir los relacionados con las rentas no gravadas y proporcionar los que no se pueden vincular directamente con el tipo de renta obtenida en este caso, como primer paso se procede a realizar el cálculo del factor de proporcionalidad aplicando la fórmula con los datos siguientes:

Datos:

Concepto	Valor
Rentas No Gravadas	\$ 700,000.00
Rentas Gravadas	\$ 300,000.00
Total de Rentas	\$ 1,000,000.00

Aplicación de factor a valores obtenidos por la sociedad, según lo establecido en el artículo 28 inciso cuarto que establece "...deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.", dando el siguiente resultado:

$$\text{Factor de Proporcionalidad} = \frac{\$ 300,000.00}{\$ 1,000,000.00} = 30\%$$

El resultado de dividir las rentas gravadas entre el total de rentas (rentas gravadas + rentas no gravadas), da como resultado un porcentaje del 30%, representando la parte o proporción de los costos y gastos que procede su deducción, en relación a las rentas gravadas, es decir son los costos y gastos que inciden en la generación de rentas gravadas, la diferencia es el porcentaje de costos y gastos que no procede su deducción, de acuerdo a la regla establecida en el inciso tercero del artículo 28 que cita "no serán deducibles en ningún caso los



costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley". el cual corresponde al porcentaje de **70%**, (obtenido de realizar la siguiente operación: $100\% - 30\% = 70\%$), debido que son aquellos que proporcionalmente fueron incurridos en la generación de la renta no gravadas, por lo que se realiza el siguiente cálculo:

Conceptos	Renta No Gravada	Renta Gravada	Total
Costos y Gastos vinculados directamente con las Rentas	\$300,000.00	\$50,000.00	\$350,000.00
Costos y Gastos sujetos a cálculo de proporcionalidad	\$105,000.00	\$45,000.00	\$150,000.00
Porcentaje de proporcionalidad aplicado	70.00%	30.00%	100.00%
Total de Costos y Gastos relacionados con las Rentas	\$405,000.00	\$95,000.00	\$500,000.00

Del cálculo anterior resulta un gasto deducible de \$45,000.00, y no deducible por \$105,000.00, respecto de los gastos que no se lograron identificar directamente con la generación de rentas gravadas y no gravadas, debiendo ser sometidos a aplicar la proporcionalidad, correspondiendo a deducirse únicamente la proporción relacionado a lo gravado, tomando en cuenta los costos y gastos totales que ya se habían logrado identificar y están relacionados con rentas gravadas fueron por el valor de \$50,000.00, por lo que se realiza el cálculo de Impuesto sobre la Renta correspondiente:

Cálculo de Impuesto sobre la Renta	Valor
Rentas Gravadas	\$300,000.00
(-) Costos y gastos relacionados directamente a rentas gravadas	\$95,000.00
Rentas gravadas netas	\$205,000.00
Impuesto sobre la Renta (30%)	\$61,500.00

Resultando un Impuesto sobre la Renta a pagar por el valor de \$61,500.00, respecto de las rentas gravadas y deduciendo los costos y gastos relacionados directamente a la obtención de dicha rentas y los gastos sujetos a proporcionalidad, tomando en cuenta que, en materia de Impuesto

sobre la Renta, no se admite la deducción de los costos y gastos que no estén establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, ni aquellos que no estén relacionados con la generación de ingresos gravables, tal como lo establecen los artículos 28, 29, 29-A, 30, 31, 32 y 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En conclusión, lo todo lo expuesto anteriormente y análisis del ejemplo, se puede establecer requisitos básicos que deben configurarse para la aplicación del factor de proporcionalidad establecido en el citado artículo 28 de la Ley Impuesto sobre la Renta, tales requisitos son:

1. La existencia de rentas gravadas, no gravadas o que no constituyen renta de conformidad a la Ley.
2. Identificar los costos y gastos vinculados directamente con el tipo de renta gravada, no gravada o que no constituyan renta; con el objetivo de aplicar la proporcionalidad a aquellos costos y gastos que no se pueden realizar la vinculación directa con el tipo de renta en específico, con el fin de que se deduzcan o no, con base a procedimiento establecido en la Ley, con el fin de evitar repercusiones fiscales a futuro.

Bibliografía – Fuentes Consultadas

- Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Reglamento de Impuesto sobre la Renta.
- Opiniones Jurídicas de la Dirección General de Impuestos Internos sobre consultas planteadas en fechas 25 de julio de 2006 con referencia 12101-OPJ-0101-2006, 19 de enero de 2007 con referencia 12101-OPJ-028-2007, 10 de septiembre de 2007 con referencia 12101-OPJ-271-2007.
- Sentencia del TAIIA citada, con referencia R2201032TM, sobre aplicación de la



proporcionalidad de costos y gastos, confirmada en dicha sentencia y desarrollado en el caso práctico de este estudio.

- Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.
- Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia con referencia 393-2016, de fecha 29 de mayo de 2023.

