

31 de diciembre de 2009

Estimados amigos:

Como cada año, tenemos el gusto de presentarles nuestro análisis legal y fiscal de reformas tributarias, que al igual que en otros años, pretende constituir una síntesis profunda y a la vez pragmática que sirva de consulta y referencia futuras.

Tal como lo previmos el año pasado, ante la crisis financiera mundial y el desplome de la producción petrolera, el gobierno mexicano acudió a la adopción de políticas públicas tendientes a elevar cuantitativamente la recaudación impositiva.

En lugar de seguirse una política fiscal "contra-cíclica", como hizo la gran mayoría de los países en el entorno de la crisis económica mundial, el gobierno mexicano optó por repetir estrategias de corto plazo ("pro-cíclicas") que han probado su poca o nula eficacia en el pasado, de modo que para 2010 ocurre un aumento de la carga impositiva sobre los contribuyentes cautivos.

Dadas las precarias condiciones económicas del sector productivo del país y la ausencia de un entorno apropiado que fomente la inversión nacional y extranjera, pensamos que este aumento impositivo producirá una disminución en la calidad de la recaudación y, por ende, es muy probable que no genere los resultados deseados por la administración fiscal.

En el presente documento se efectúa un breve análisis de las condiciones económicas a partir de las cuales debe generarse una reforma tributaria en nuestro país, misma que, como hemos ya referido en el pasado, debe procurar condiciones de seguridad y certeza jurídica, aunado a una austeridad y un control apropiado en el hasta ahora evidentemente excesivo nivel de gasto de los recursos públicos.

A través de éstos y de otros criterios, tales como la simplificación administrativa y el aumento de la base de contribuyentes, se logrará el preciado objetivo de la reforma fiscal a través de la cual finalmente el Estado obtenga una derrama económica apropiada que le permita enfrentar los retos que le exige la sociedad mexicana.

En espera de que este análisis preliminar con carácter informativo sea un instrumento de consulta cotidiano de gran utilidad, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con nuestra **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2010**.

Reciban nuestros mejores deseos.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2010** constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborada por los miembros de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2010

Derechos reservados conforme a la ley por Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra.

Primera Edición: MMX

Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

| | |
|--|---------|
| Banco de México | BANXICO |
| Bolsa Mexicana de Valores | BMV |
| Código Civil Federal | CCF |
| Código Federal de Procedimientos Civiles | CFPC |
| Código Fiscal de la Federación | CFF |
| Código Fiscal para el Distrito Federal | CFDF |
| Comisión Nacional Bancaria y de Valores | CNBV |
| Comisión Nacional de Seguros y Fianzas | CNSF |
| Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro | CONSAR |
| Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología | CONACYT |
| Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos | CPEUM |
| Contador Público Registrado | CPR |
| Cuenta de Utilidad Fiscal Neta | CUFIN |
| Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida | CUFINRE |
| Diario Oficial de la Federación | DOF |
| Distrito Federal | DF |
| Establecimiento Permanente | EP |
| Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional | EFICINE |
| Firma Electrónica Avanzada | FIEL |
| Impuesto a los Depósitos en Efectivo | IDE |
| Impuesto al Activo | IMPAC |
| Impuesto al Valor Agregado | IVA |
| Impuesto Empresarial a Tasa Única | IETU |
| Impuesto Especial sobre Producción y Servicios | IEPS |
| Impuesto General de Importación | IGI |
| Impuesto Sobre la Renta | ISR |
| Impuesto Sobre Nómina | ISN |
| Índice Nacional de Precios al Consumidor | INPC |
| Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado | ISSSTE |
| Instituto Mexicano del Seguro Social | IMSS |
| Instituto Nacional de Estadística y Geografía | INEGI |
| Ley de Ahorro y Crédito Popular | LACP |

| | |
|---|----------|
| Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010 | LIF |
| Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo | LIDE |
| Ley del Impuesto al Activo | LIMPAC |
| Ley del Impuesto al Valor Agregado | LIVA |
| Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única | LIETU |
| Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios | LIEPS |
| Ley del Impuesto Sobre la Renta | LISR |
| Ley del Seguro Social | LSS |
| Ley Federal de Derechos | LFD |
| Ley Federal de Juegos y Sorteos | LFJ |
| Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo | LFPCA |
| Ley Federal del Derecho del Contribuyente | LFDC |
| Ley Federal del Trabajo | LFT |
| Ley General de Sociedades Cooperativas | LGSC |
| Ley General de Sociedades Mercantiles | LGSM |
| Normas Oficiales Mexicanas | NOMS |
| Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico | OCDE |
| Poder Judicial de la Federación | PJF |
| Presupuesto de Egresos de la Federación de 2010 | PEF |
| Procedimiento Administrativo de Ejecución | PAE |
| Producto Interno Bruto | PIB |
| Régimen de Pequeños Contribuyentes | REPECOS |
| Regímenes Fiscales Preferentes | REFIPRES |
| Registro de Utilidades Fiscales Netas | RUFINES |
| Registro Federal de Contribuyentes | RFC |
| Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado | RLIVA |
| Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta | RLISR |
| Reglamento del Código Fiscal de la Federación | RCFF |
| Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 | RMF |
| Resultado por Posición Monetaria | REPOMO |
| Revista del TFIJFA | RTFIJFA |
| Salario Mínimo General Vigente | SMGV |
| Secretaría de Hacienda y Crédito Público | SHCP |
| Semanario Judicial de la Federación | SEJUFE |
| Servicio de Administración Tributaria | SAT |

| | |
|--|--------|
| Sociedad de Inversión de Capitales | SINCAS |
| Sociedad de Inversión de Renta Variable | SIRV |
| Sociedad de Inversión en Instrumentos de Deuda | SID |
| Sociedad Financiera de Objeto Múltiple | SOFOM |
| Suprema Corte de Justicia de la Nación | SCJN |
| Tratado de Libre Comercio de América del Norte | TLCAN |
| Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa | TFJFA |
| Unidades de Inversión | UDI´S |

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| LAS MODIFICACIONES FISCALES PARA 2010 Y SU IMPACTO ECONÓMICO | 1 |
| LA CRISIS Y LAS FINANZAS PÚBLICAS | 2 |
| LA MISCELÁNEA RECAUDATORIA PARA 2010 | 2 |
| LOS IMPACTOS ECONÓMICOS | 3 |
| IMPUESTO SOBRE LA RENTA..... | 7 |
| DECRETO 4 DE MAYO DE 2009 | 7 |
| DECRETO 7 DE DICIEMBRE DE 2009 | 9 |
| INTERESES PAGADOS POR INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO | 12 |
| CONSOLIDACIÓN FISCAL..... | 16 |
| PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS | 37 |
| SOCIEDADES DE INVERSIÓN | 39 |
| INTERESES | 49 |
| EXTRANJEROS | 57 |
| ESTÍMULOS FISCALES..... | 58 |
| IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 59 |
| TASA..... | 59 |
| RETENCIÓN | 59 |
| RÉGIMEN TRANSITORIO | 60 |
| INTERESES..... | 62 |
| COMPROBANTES FISCALES..... | 63 |
| IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS | 65 |
| BEBIDAS CON CONTENIDO ALCOHOLICO | 65 |
| CERVEZA..... | 66 |
| TABACOS LABRADOS | 66 |
| JUEGOS Y SORTEOS | 68 |
| SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES | 68 |
| MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO | 71 |
| OPERACIONES CELEBRADAS EN 2009 | 72 |

| | |
|--|----|
| CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN | 73 |
| DECRETO DEL 4 DE MAYO DE 2009 | 73 |
| DECRETO DEL 7 DE DICIEMBRE DE 2009 | 74 |
| REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN | 84 |

TESIS

| | |
|---|-----|
| SEJUFE | 97 |
| CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN | 97 |
| INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS | 98 |
| INTERPRETACIÓN DE NORMAS CONSTITUCIONALES | 99 |
| LEY DE AMPARO | 101 |
| LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA | 102 |
| LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 116 |
| LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS . | 117 |
| COMERCIO EXTERIOR | 120 |
| LEY ADUANERA | 120 |

| | |
|--|-----|
| TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA | 123 |
| LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 123 |
| LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA | 125 |
| IMPUESTO AL ACTIVO | 128 |
| CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN | 129 |
| LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO | 130 |
| TRATADOS INTERNACIONALES | 132 |
| COMERCIO EXTERIOR | 134 |
| LEY ADUANERA | 134 |

| | |
|--|------------|
| TRATADOS | 137 |
| TRATADOS CON BARBADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .. | 137 |
| NUEVO TRATADO CON ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE | |
| IMPOSICIÓN | 144 |
| NUEVO PROTOCOLO AL TRATADO CON EL REINO DE LOS PAÍSES | |
| BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN | 150 |
| TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE | |
| 2010 | 158 |
| TRATADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR | 159 |
| TRATADOS EN NEGOCIACIÓN | 159 |
| CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO | 159 |
| | |
| SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 167 |
| CRITERIOS NORMATIVOS | 167 |
| CRITERIOS NO VINCULATIVOS | 173 |
| AVISO PUBLICADO EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SAT | 174 |
| | |
| DIVERSOS | 175 |
| LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN | 175 |
| IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO | 179 |
| LEY FEDERAL DE DERECHOS | 181 |
| CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL | 185 |
| MODIFICACIONES A LA RMF 2009 | 189 |
| SEGUNDA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL | |
| PARA 2009 Y ANEXOS | 193 |
| TERCERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL | |
| PARA 2009 Y ANEXOS | 198 |
| REFORMAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL | 200 |
| VENTA DIRECTA / COMISIÓN MERCANTIL | 203 |
| COMERCIO EXTERIOR | 205 |
| INICIATIVAS DE REFORMAS AL JUICIO DE AMPARO | 212 |
| PUBLICACIONES FISCALES | 217 |
| PUBLICACIONES LEGALES | 220 |
| PUBLICACIONES COMERCIO EXTERIOR | 226 |

LAS MODIFICACIONES FISCALES PARA 2010 Y SU IMPACTO ECONÓMICO¹

En 2009 la economía mexicana sufrió la recesión más profunda desde los años 1930's, como consecuencia de la crisis financiera internacional, el brote de la influenza AH1N1 y por la agudización de sus debilidades estructurales pendientes de resolver desde hace varios años.

Aunque la crisis financiera detonada por Estados Unidos impactó en todo el mundo, México fue uno de los países más afectados y uno de los que tomará más tiempo en recuperar los niveles de actividad económica previos a la crisis. Pero más que la vecindad e interdependencia con la economía de Estados Unidos, la severidad del impacto se debió principalmente a las debilidades estructurales de la economía mexicana, en especial a la situación de las finanzas públicas.

¹ Este apartado es colaboración del Dr. Oscar Vera Ferrer, quien es Licenciado en Economía por el Instituto Tecnológico Autónomo de México y Doctor en Economía por la Universidad de York, Inglaterra. Cursó también un Diplomado del Instituto de Estudios Gerenciales (IMD) de Lausana, Suiza.

El Dr. Vera Ferrer fue Director General del Centro de Estudios Económicos del Sector Privado (CEESP) del Consejo Coordinador Empresarial (CCE) y Economista en Jefe para México y América Latina de Deutsche Bank, A.G. (Alemania) y desde 1999 es Director General de Asesoría y Estrategia Económica, S.C., empresa de consultoría económica especializada.

Adicionalmente, es consejero independiente en los consejos de administración de varias empresas nacionales y extranjeras.

Fue Presidente del Comité de Estudios Económicos del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF), ha sido columnista de los periódicos El Norte, El Universal y actualmente de El Semanario de Economía y Negocios.

El Dr. Vera Ferrer en 1994 recibió el Galardón Nacional Ocho Columnas de Oro por su trayectoria en el área de Ciencias Económicas. De 1994 a 1996 representó a México en el "Grupo de Asesores Económicos de Empresa" de la Cámara Internacional de Comercio con sede en París, Francia.

Ha sido catedrático en varias universidades de México y profesor visitante de la Universidad de Alberta, Canadá, y ha publicado 3 libros y numerosos artículos en revistas especializadas de México y otros países.

LA CRISIS Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

La crisis internacional afectó a las finanzas públicas a través de dos vertientes: por una parte, la recesión interna que se tradujo en una fuerte caída de los ingresos tributarios y, por otra, el desplome del precio internacional del petróleo disminuyó los ingresos petroleros del gobierno federal.

En los nueve primeros meses del año, los ingresos tributarios descendieron 12.8% en términos reales, mientras que, incluso con la cobertura adquirida para 2009, el precio promedio del petróleo mexicano de exportación se redujo 18.5% con relación a 2008. Adicionalmente, continuó la caída en el volumen de producción y exportación de petróleo del país, lo que redujo aún más los ingresos petroleros gubernamentales. Sólo en 2008 y 2009, la producción de petróleo disminuyó 14.9%, en tanto que desde 2005 ha caído 22.4%.

La SHCP estimó que la combinación de estos tres factores provocaría un faltante de 374 mil millones de pesos en los ingresos públicos (aproximadamente 3.0% del PIB) para 2010. En consecuencia, la crisis financiera internacional tuvo un impacto particularmente severo en los ingresos públicos debido a la elevada dependencia de los ingresos petroleros (efecto precio y cantidad) y la reducida base recaudatoria por la gran cantidad de excepciones de regímenes especiales existentes. A su vez, esta situación constituyó la principal limitante para la instrumentación de políticas anticíclicas que hubieran podido mitigar la recesión interna.

LA MISCELÁNEA RECAUDATORIA PARA 2010

Para enfrentar la "brecha de ingresos" prevista, las autoridades plantearon una estrategia basada en 4 elementos:

- a) Una reasignación de prioridades en el gasto público.
- b) Medidas recaudatorias sobre la misma base de contribuyentes (IVA, impuestos específicos, precios y tarifas públicas).
- c) Un mayor déficit fiscal, con el compromiso de disminuirlo gradualmente a partir de 2011.

d) Un incremento en la deuda pública interna y externa.

Con respecto al primer elemento, debe subrayarse que a pesar de los reiterados pronunciamientos en el sentido de que se realizarían "importantes recortes" en el gasto público, en realidad el gasto programable total del sector público aumentará en 2010, comparado con el de 2009.

En efecto, el proyecto original de las autoridades hacendarias planteó una reducción de 1.4% del gasto en 2010 con relación al presupuesto aprobado para 2009. Sin embargo, durante este año hubo dos recortes al gasto debido a la disminución de ingresos que se produjo a lo largo del año.

Por ello, con relación al presupuesto ejercido en 2009, el proyecto original de 2010 significaba un incremento de 7.3% en el gasto programable. La Cámara de Diputados aprobó finalmente un gasto 8.5% mayor, en términos reales, al de 2009.

Los "recortes al gasto público" anunciados tendrán como objetivo reasignar esos recursos a otros programas del gobierno federal, en especial en las áreas de gasto social (programas contra la pobreza), ampliación del Seguro Popular y el financiamiento del nuevo régimen de pensiones del ISSSTE.

Lo anterior no deber sorprender si se recuerda que en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para 2010 explícitamente se señala que: "La estrategia...buscará que el gasto en 2010 mantenga su nivel del cierre de 2009". En otras palabras, "mantener" el nivel de gasto frente a una caída significativa de ingresos claramente implicaba el propósito de incrementar sustancialmente los ingresos públicos.

LOS IMPACTOS ECONÓMICOS

Una de las principales características de la crisis económica mundial fue la fuerte contracción de liquidez por la pérdida de riqueza originada por el rompimiento de la "burbuja" financiera (bienes raíces, derivados, etc.) y sus repercusiones en las principales instituciones financieras de los países desarrollados.

En el caso de México, la economía había entrado en un proceso de desaceleración desde principios de 2008, antes del estallamiento de la

crisis. En la primera mitad de ese año, el PIB aumentó 2.7%, en comparación al crecimiento de 3.6% registrado en 2007. Además, la entrada en vigor del IETU y la reducida inflación interna contribuyeron a acentuar la presión sobre la liquidez para la mayoría de las empresas en la economía. La contracción del mercado externo a partir del último trimestre de 2008 y durante 2009 frenó drásticamente el único motor del crecimiento que aún tenía dinamismo, llevando a la severa recesión experimentada por la economía mexicana.

Las autoridades hacendarias han afirmado que con el incremento de impuestos se "impulsará" el crecimiento económico, ya que: "Las características del paquete por sí mismas promoverán el crecimiento. En ocasiones pasadas, los aumentos de impuestos se empleaban para cubrir el servicio de la deuda externa y salían del país. En esta ocasión, el incremento en los ingresos públicos se inyectará en la economía y se reflejará directamente como un aumento de la demanda interna"².

Este argumento es cuestionable debido a por lo menos 2 razones: primero, porque el aumento de impuestos únicamente significa una transferencia de recursos del sector privado al público. Para que fuese cierto el argumento oficial sería necesario que: a) la mayor recaudación proviniera de quienes actualmente no pagan impuestos (una ampliación de la base); o, b) que cada peso gastado por el sector público tuviera una mayor rentabilidad social (eficiencia) que el mismo peso gastado por el sector privado (empresas y/familias). Evidentemente, ninguna de las dos condiciones se cumple.

La segunda razón tiene que ver con el tamaño relativamente reducido del sector público en la economía. En 2010, el gasto total del sector público (consumo e inversión) representará alrededor del 16.0% del PIB, mientras que el gasto privado total equivale a cerca del 75%. En otras palabras, al igual que en la mayoría de los países, el "motor" del gasto privado es significativamente mayor que el "motor" del gasto público. La lógica de la reducción de impuestos adoptada por numerosos países se deriva precisamente de estas proporciones.

Así, las medidas fiscales para 2010 constituyen "medidas pro-cíclicas" que trasladan la carga del ajuste económico al sector privado, mientras que en el sector público es prácticamente nulo. La razón fundamental estriba, como se señaló, en la ausencia de una disminución neta del gasto frente a una caída significativa de los ingresos públicos.

² Agustín Carstens, "Paquete Económico 2010". Noviembre 5, 2009.

Desde el punto de vista microeconómico, el impacto será tanto en las empresas como en los individuos. En las primeras, la mayor carga fiscal (ISR, régimen de consolidación e impuestos específicos en productos con demanda elástica) significarán una mayor presión sobre su liquidez o flujo de caja, mientras que en las personas físicas se afectará su poder de compra (IVA e impuestos específicos), a menos que los salarios se incrementen en la misma magnitud que la carga fiscal (poco probable). El resultado final será una menor inversión y un menor consumo de los que existirían de haberse adoptado otro tipo de ajuste.

Finalmente, desde el punto de vista del sistema impositivo, no sólo continuará la agenda de reforma pendiente desde hace muchos años, sino que se vuelve aún más urgente ante los cada vez menores márgenes de acción. En particular:

- a)** La necesidad de aumentar la base de contribuyentes y la base gravable (eliminando exenciones y regímenes especiales).
- b)** La necesidad de una simplificación a fondo.
- c)** La necesidad de reducir la dependencia de los ingresos petroleros.
- d)** La necesidad de redefinir el esquema de coordinación fiscal y aumentar la recaudación de impuestos locales.
- e)** La necesidad de contar con un sistema fiscal estable y predecible a mediano y largo plazos.

Las medidas fiscales aprobadas para 2010 constituyen un retroceso del pequeño avance logrado en los años recientes, en términos de la reducción de tasas impositivas y del equilibrio de las finanzas públicas.

En resumen, la crisis internacional puso de manifiesto las debilidades estructurales de las finanzas públicas del país y la complacencia que permitieron los ingresos petroleros extraordinarios de los últimos años; sin embargo, la caída en la producción (e ingresos) de petróleo es irreversible en el corto plazo. Por ello, sin una reforma que ataque esas debilidades, el sistema impositivo constituirá cada vez más un lastre para el crecimiento del país.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DECRETO 4 DE MAYO DE 2009

El 4 de mayo de 2009 se publicó en el DOF un Decreto por virtud del cual se reforman y adicionan diversas disposiciones de la LISR, entre las cuales se destacan las siguientes:

Concepto de previsión social³

Se amplía el concepto de previsión social para todos los efectos de la LISR; ello con objeto de incluir dentro del mismo a aquellas erogaciones realizadas por sociedades cooperativas a favor de sus socios o miembros, para el mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia.

Por lo tanto, el concepto de previsión social para efectos fiscales incluye a las prestaciones otorgadas con tal finalidad a *(i)* las personas que prestan servicios de carácter subordinado, y *(ii)* a los socios cooperativistas.

Deducción de gastos de previsión social / Sociedades cooperativas⁴

Se adiciona un requisito para la deducibilidad de los gastos de previsión social efectuados por sociedades cooperativas, consistente en que dichas erogaciones provengan del fondo de previsión social de cada sociedad cooperativa y se cumplan los siguientes requisitos: *(i)* el fondo de previsión social se haya constituido de conformidad con la ley respectiva (LGSC), *(ii)* los recursos que lo integran se hayan destinado a los fines específicos previstos en tal ordenamiento legal, y *(iii)* se acredite que la asamblea general de la sociedad de que se trate haya fijado las prioridades para la aplicación del fondo al inicio del ejercicio por el que se efectúa la deducción.

³ Art. 8, quinto párrafo, LISR.

⁴ Art. 31, fracc. XXIII, LISR.

Ingresos por concepto de prestaciones de previsión social / Personas físicas⁵

Al haberse modificado el concepto de previsión social, se aclara expresamente que la exención aplicable a los ingresos percibidos por personas físicas que deriven de prestaciones de previsión social, resulta aplicable no sólo a quienes reciben tales percepciones por la prestación de servicios personales subordinados, sino también tratándose de socios cooperativistas.

En este mismo sentido, se establece que el límite de la exención en comento será de un salario mínimo elevado al año, para los ingresos referidos en la fracción VI del artículo 109 de la LISR, cuando la suma de los ingresos que reciban los socios cooperativistas por parte de las sociedades cooperativas y el monto de la exención, exceda de siete salarios mínimos elevados al año.

Tratándose de las prestaciones de previsión social que no están sujetas al límite anterior y que se otorguen a los socios cooperativistas, las sociedades deberán cumplir con los requisitos de deducibilidad establecidos respecto de los recursos distribuidos de su fondo de previsión social para no incluirse dentro de dicho límite.

Ingresos por concepto de alimentos / Personas físicas⁶

En un intento por acotar la exención aplicable a los ingresos percibidos por personas físicas por concepto de alimentos, se reforma la LISR estableciendo que dicha excepción en la causación del ISR será aplicable únicamente a quienes tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil.

En nuestra opinión esta reforma avanza en el efecto deseado por las autoridades fiscales, mas parece que no lo alcanza en plenitud; ello, dado que dichas autoridades en reiteradas ocasiones han señalado que el término "alimentos" a que se refiere la LISR debe restringirse a aquéllos que se perciben por efecto del matrimonio, separación, divorcio o nulidad del matrimonio, o de una relación de parentesco, conforme a la legislación civil.

⁵ Art. 109, fracc. VI, sexto y séptimo párrafos, LISR.

⁶ Art. 109, fracc. XXII, LISR.

Lo anterior, tomando en consideración que algunas legislaciones estatales en materia civil prevén también normas relativas a la obligación de dar alimentos por parte de ciertas sociedades civiles. En tales casos, pudiera seguirse argumentando que se consideran exentos los ingresos percibidos en concepto de alimentos por los socios de estas sociedades.

Dividendos fictos / Personas físicas⁷

Se agrega un supuesto en virtud del cual se considerarán como ingresos percibidos por concepto de dividendos o utilidades, los intereses que perciban los socios de una sociedad de responsabilidad limitada sobre sus aportaciones, en los términos del artículo 85 de la LGSM.

DECRETO 7 DE DICIEMBRE DE 2009

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, vigente a partir del 1 de enero de 2010. Entre las cuestiones que consideramos más relevantes, destacan las siguientes:

Tasa impositiva para personas morales⁸

Se incrementa temporalmente la tasa del ISR prevista en el artículo 10 de la LISR, aplicable a las personas morales, para quedar en 30% en los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, y en 29% en el ejercicio fiscal de 2013. A partir del ejercicio fiscal de 2014, la tasa aplicable continuará siendo de 28%.

Dicho incremento se ha justificado en la actual situación económica que afecta a nuestro país y la consecuente necesidad de adoptar medidas temporales, como la que se comenta, que permitan la obtención de mayores recursos para hacer frente a los requerimientos del gasto público, contribuyendo así al mantenimiento de la estabilidad macroeconómica nacional.

⁷ Art. 165, fracc. I, LISR.

⁸ Art. Segundo vigencia temporal, fraccs. I, a), y II, a), LISR.

Factor de cálculo del ISR sobre dividendos⁹

Derivado del incremento de la tasa impositiva para las personas morales, se ajusta el factor para la determinación del ISR sobre dividendos, para quedar en 1.4286 durante los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, y en 1.4085 durante el ejercicio fiscal de 2013. A partir del ejercicio fiscal de 2014, el factor de cálculo del ISR continuará siendo de 1.3889.

De igual forma, se ajusta el factor para determinar la cantidad que debe disminuirse de la CUFIN del contribuyente que distribuyó dividendos y acreditó el ISR correspondiente, para quedar en 0.4286 durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012, y en 0.4085 durante el ejercicio fiscal de 2013. A partir del ejercicio fiscal de 2014, este factor continuará siendo de 0.3889.

Tratándose de personas morales que tributan bajo el régimen simplificado, el factor para calcular el ISR sobre los dividendos que distribuyan se modifica en forma permanente para quedar en 1.2658, considerando además un porcentaje de reducción en el ISR a su cargo de 30% para los ejercicios fiscales de 2010 a 2012, de 27.59% para el ejercicio fiscal de 2013 y, a partir del ejercicio fiscal de 2014, se modifica de manera permanente para quedar en 25%.

Factores utilizados en la LISR¹⁰

En el mismo sentido, derivado del incremento de la tasa impositiva para las personas morales, en los ejercicios de 2010, 2011 y 2012 en lugar de aplicar el factor de 1.3889 debe aplicarse el factor de 1.4086, mientras que el factor de 0.3889 debe sustituirse en esos ejercicios por 0.4086.

En el ejercicio de 2013 se ajusta el factor de 1.3889 debiendo aplicarse el factor de 1.4085, mientras que el factor de 0.3889 en ese ejercicio debe sustituirse por 0.4085.

⁹ Arts. 11, LISR y Segundo de vigencia temporal, I, b), c) y d), y II, b), c) y d), LISR.

¹⁰ Arts. 11, LISR y Segundo de vigencia temporal, I, b), c) y d), y II, b), c) y d), LISR.

Definición de sistema financiero¹¹

Se incluye al BANXICO como una entidad comprendida dentro del concepto de sistema financiero, con objeto de que le sea aplicable la regla de excepción prevista en la LISR para los integrantes del sistema financiero que los exime de retener el ISR causado sobre los intereses pagados a ciertos sujetos.

En consecuencia, el banco central no tendrá obligación de retener el ISR sobre los intereses pagados al gobierno federal o a sus fideicomisos públicos de fomento económico, a los organismos descentralizados, a los Estados extranjeros y a las demás instituciones del sistema financiero, que deriven de las operaciones que realice con dichos sujetos.

Mediante regla administrativa se incluye a las sociedades de ahorro y préstamo como parte del sistema financiero¹².

Donativos a organismos internacionales¹³

Se incluyen como un concepto deducible para las personas morales, los donativos que se efectúen a los organismos internacionales de los que México sea miembro y cuyos fines correspondan a las actividades por las que se pueden obtener donativos deducibles en términos de la LISR.

Cabe recordar que dichos donativos computan dentro de los límites de deducibilidad actualmente previstos en la LISR.

Estado de cuenta como comprobante fiscal para deducciones¹⁴

Se aclara que los estados de cuenta en los que se consignen pagos efectuados, no sólo mediante cheques, sino también a través de otros medios de pago como *(i)* traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, *(ii)* tarjeta de crédito, de débito o de servicio, o *(iii)* monedero electrónico; podrán utilizarse como comprobantes fiscales

¹¹ Art. 8, LISR.

¹² Regla I.3.1.1, RMF.

¹³ Art. 31, I, a), LISR.

¹⁴ Art. 31, III, sexto párrafo, LISR.

para acreditar las deducciones de los contribuyentes, en tanto cumplan con los requisitos establecidos en el CFF.

Se infiere que esta modificación tiene como único propósito homologar el contenido de la LISR con el CFF, el cual prevé la posibilidad de utilizar los estados de cuenta como comprobantes de los pagos efectuados a través de cualquiera de los medios antes señalados para efectos de su deducción; por lo que no se explica la razón para postergar la entrada en vigor de esta reforma hasta el 1 de julio de 2010.

Sociedades de inversión de capitales¹⁵

A partir de enero de 2011, las SINCAS podrán optar por acumular la ganancia que obtengan por enajenación de acciones, los intereses generados en el ejercicio y el ajuste anual por inflación, cuando distribuyan dividendos a sus accionistas, y no cuando les distribuyan aquellos ingresos.

A efecto de que pueda diferirse el pago del ISR sobre la ganancia por enajenación de acciones, dichas sociedades tendrán que cumplir con los porcentajes de inversión de sus activos en las acciones de las empresas promovidas que exige la LISR, los cuales se preveían únicamente para el diferimiento en la acumulación de intereses y ajuste anual por inflación.

El pago provisional que tendrán que presentar las SINCAS por la distribución de dividendos que realice se calculará sobre el monto total de la ganancia, de los intereses y del ajuste anual por inflación acumulable, y no sobre el monto distribuido.

Intereses pagados por instituciones del sistema financiero¹⁶

Para 2011 se modificará por completo la mecánica de retención y cálculo del ISR sobre los intereses que paguen las instituciones del sistema financiero a las personas físicas y morales residentes en México, con el supuesto propósito de simplificarla en beneficio de dichas instituciones, del contribuyente y de la propia autoridad fiscal.

a) Régimen actual y vigente hasta el ejercicio fiscal de 2010.- Las instituciones del sistema financiero deben efectuar una retención provisional sobre una base fija (monto del capital que da lugar al pago

¹⁵ Art. 50, LISR.

¹⁶ Arts. 58, 58-A, 58-B y 59, LISR y Cuarto Transitorio fraccs. II, IV y V, LISR.

de los intereses) a la cual se le aplica la tasa anual establecida en la LIF en vigor en el ejercicio de que se trate (0.6% para 2010).

Esta mecánica de cálculo del ISR sobre intereses da lugar a que en muchos casos el ISR retenido no corresponda al ingreso real obtenido por los contribuyentes.

b) Régimen a partir del ejercicio fiscal de 2011.- En términos generales se establecen las siguientes obligaciones para el sistema financiero: (i) calcular intereses reales positivos devengados a favor del contribuyente, (ii) efectuar la retención del impuesto aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la LISR, i.e., 30, 29 ó 28%, según el ejercicio fiscal que corresponda, (iii) la retención será mensual – al día siguiente del cálculo- y tendrá el carácter de pago definitivo para personas físicas y provisional para personas morales.

A partir de 2011, se aplicará este régimen a los intereses derivados de la cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro o de la sociedad de inversión de la que se hayan adquirido acciones, debiendo realizar la retención la institución que corresponda¹⁷.

c) Cálculo del interés real devengado.- Las instituciones financieras determinarán los ingresos por intereses reales positivos devengados en el mes, a través de un procedimiento mediante el cual se convierten a UDI'S ("udizar") los diferenciales de los saldos habidos al inicio y al final de cada mes, como se muestra a continuación:

$$\left(\begin{array}{l} \text{Saldo final en UDI'S} \\ \text{de cuentas o activos} \\ \text{financieros que} \\ \text{generen intereses} \\ + \\ \text{Total de retiros en} \\ \text{UDI'S en el mes} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{Saldo inicial en} \\ \text{UDI'S, incluyendo} \\ \text{intereses} \\ \text{devengados} \\ + \\ \text{Total depósitos en} \\ \text{UDI'S realizados en} \\ \text{el mes} \end{array} \right) = \left(\begin{array}{l} \text{Valor de la} \\ \text{UDI del} \\ \text{último día} \\ \text{del mes} \end{array} \right)$$

Cuando las cuentas estén denominadas en moneda extranjera, el monto de los saldos, depósitos y retiros deberán convertirse primero a moneda nacional, considerando el tipo de cambio para solventar obligaciones en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana que se publique por el BANXICO en el DOF al segundo día hábil anterior a que se

¹⁷ Art. 218, LISR.

calculen los saldos inicial y final, o en su defecto, al último tipo de cambio publicado con anterioridad.

d) Reglas para retención.- La retención se realizará sobre fondos líquidos disponibles que existan en las cuentas o activos financieros en el mes por el que se calcule el ISR.

En caso de que dichas cuentas o activos financieros no tengan fondos líquidos suficientes para cubrir la obligación fiscal, el monto adeudado se considerará ISR pendiente de retención que se pagará (actualizado) al momento en que el contribuyente realice un depósito o cuando cualquiera de las cuentas que tenga con la institución financiera genere flujos, entre otros, por intereses que en ella efectivamente se abonen.

El monto del ISR pendiente de retener deberá actualizarse al día en que se realice su pago conforme a un procedimiento especial; sin embargo, no deberán pagarse con la actualización y recargos a que se refiere el CFF, salvo que la institución financiera omita efectuar el entero del ISR, en cuyo caso ésta será responsable de pagar dicha actualización y recargos.

e) Retención en caso de retiros.- La institución financiera deberá efectuar una retención anticipada en el momento en que el contribuyente pretenda efectuar un retiro, si en virtud de éste el saldo de sus cuentas o activos financieros sea inferior al ISR que se hubiese generado hasta ese momento.

f) Retención en caso de cancelación, enajenación o traspaso de cuentas o activos financieros.- En tales casos, deberá efectuarse la retención del impuesto desde el momento en que se efectúe dicha cancelación, enajenación o traspaso, por los intereses reales positivos derivados de la cantidad cancelada, enajenada o traspasada.

Tratándose del traspaso de títulos de crédito o valores, la institución, sociedad, entidad o persona receptora de los mismos deberá valuarlos para efectos fiscales, al valor de mercado considerado por la institución que efectuó el traspaso.

El traspaso de activos financieros podrá efectuarse aun cuando la institución financiera que realice el traspaso no haya retenido el ISR correspondiente. A tal efecto, dicha institución tendrá obligación de informar al receptor sobre el monto del ISR pendiente de retención a la fecha del traspaso.

El receptor será responsable solidario con el contribuyente por las omisiones en el pago del ISR pendiente de retención a la fecha del traspaso; sin embargo, si la información proporcionada al receptor por la institución financiera que efectuó el traspaso fuere incorrecta o incompleta, esta última será responsable solidaria con el contribuyente por la omisión en el pago de dicho ISR.

g) Crédito para efecto de la retención.- Cuando el monto de los intereses reales sea negativo, podrá considerarse como pérdida. Dicha pérdida multiplicada por la tasa corporativa, dará lugar a un crédito fiscal que las instituciones que componen el sistema financiero podrán acreditar contra retenciones futuras. La parte no acreditada se podrá acreditar en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

En los supuestos de cancelación, enajenación o traspaso de cuentas o activos financieros, se podrá utilizar el monto del crédito fiscal pendiente de aplicar, en retenciones futuras que realice otra institución integrante del sistema financiero, en cuyo caso, la institución en la que se originó el crédito deberá entregar constancia, tanto al contribuyente como a la institución que vaya a realizar la retención, en la que se establezca el mes en el que se originó el crédito fiscal y el monto actualizado del crédito pendiente de aplicar.

h) Consideraciones para personas físicas.- Resulta criticable (i) que las pérdidas por intereses sólo serán acreditables contra retenciones futuras de intereses reales devengados positivos mantenidos en una cuenta o activos financieros mantenidos con una misma institución financiera, eliminando la posibilidad de disminuir dichas pérdidas de otro tipo de ingresos; (ii) únicamente a través de la enajenación, cancelación o traspaso de las cuentas o activos financieros, pueden utilizarse los créditos fiscales en instituciones de crédito distintas a aquéllas en las que tuvieron su origen, y (iii) el que la pérdida inflacionaria que en su caso se obtenga con sujetos diversos al sistema financiero mexicano no pueda ser disminuíble contra los intereses recibidos de este último.

i) Reglas especiales en caso de sociedades de inversión y aseguradoras.- Se entenderán como saldos inicial y final, el valor de las acciones de las sociedades de inversión propiedad del contribuyente, al inicio y al final del periodo por el que se calcula el monto de los intereses reales devengados.

Se considerarán como depósitos o retiros el valor de las compras o ventas, respectivamente, de las acciones de las sociedades de inversión que realice el contribuyente a la fecha en que éstas sean liquidadas.

Tratándose de SID y SIRV, se consideran cuentas, aquéllas que deriven de depósitos a la vista, de ahorro, retirables en días preestablecidos y a plazo o con previo aviso, entre otros; y, activos financieros, los títulos de crédito, valores, operaciones de reporto y préstamos de valores, entre otros.

Las aseguradoras deberán considerar como activo financiero el componente de ahorro de las primas pagadas por los seguros de vida y de los seguros de pensiones.

j) Simplificación del régimen.- El SAT puede emitir un procedimiento de cálculo simplificado mediante reglas de carácter general para que las sociedades de inversión determinen el monto de los intereses reales devengados.

k) Obligaciones adicionales para integrantes del sistema financiero.- A partir de la entrada en vigor del nuevo régimen de retención de intereses, las instituciones del sistema financiero tendrán las siguientes obligaciones: (i) presentar ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero del ejercicio siguiente, una declaración informativa sobre las personas a las que hubiere efectuado la retención del ISR sobre los intereses reales devengados a su favor; (ii) proporcionar un estado de cuenta mensual a las personas a quienes les administren sus cuentas o activos financieros, en el que se les proporcione información sobre las mismas y el ISR a su cargo por los intereses reales devengados que se generen; y, (iii) conservar durante un plazo de cinco o diez años, según corresponda, la información relacionada con dichas declaraciones informativas y estados de cuenta.

Consolidación Fiscal

En el 2010, el régimen de consolidación fiscal sufre una de las modificaciones más importantes y probablemente más gravosas desde que entró en vigor dicho sistema de tributación. En términos generales, la reforma establece una obligación de pago sobre los denominados "impuestos diferidos".

Para los efectos de este análisis, consideramos necesario iniciar con un breve recuento de las modificaciones que ha sufrido dicho régimen donde se enfatizan las reglas específicas contenidas en la LISR 2009, bajo las cuales se detona la obligación de pago por los "impuestos diferidos", para pasar a analizar las reglas adicionales generales que ahora aplicarán a partir del 2010, así como la regla de transición

relacionada con los “impuestos diferidos” que se hubiesen generado antes del 2005.

a) Evolución y régimen vigente hasta 2009.- El régimen de consolidación fiscal surgió al reconocerse la existencia de unidades económicas formadas por grupos de sociedades, organizadas legalmente de manera independiente, pero con intereses económicos vinculados y sujetos a un control común.

La consolidación fiscal permite que las sociedades que conforman una unidad económica o grupo de consolidación (i.e. controladora y controladas) puedan concentrar a través de la controladora, las utilidades o pérdidas individuales generadas en cada ejercicio, con objeto de formar una base fiscal consolidada sobre la que se pague el impuesto, como si se tratara de un solo contribuyente¹⁸.

Se debe recordar que el sujeto pasivo en este régimen es la sociedad controladora, situación que reiteradamente ha sido reconocida por nuestros tribunales¹⁹.

Si bien la esencia jurídica de la consolidación fiscal ha permanecido constante desde su inclusión en la LISR de 1982 y, posteriormente, en

¹⁸ CONSOLIDACIÓN FISCAL. VENTAJAS QUE REPRESENTA ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN OPCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993). La consolidación fiscal permite integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el grupo y determinar el impuesto sobre la renta en torno a esa base, por ende, se logra que las pérdidas que se tengan en algunas empresas del grupo se amorticen de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del propio grupo. Bajo este esquema de tributación, una empresa no tiene que esperar a que en lo individual genere utilidades para saldar sus pérdidas sufridas en años anteriores, situación que puede generar beneficios financieros adicionales; en el supuesto de que tenga pérdida consolidada, ésta se podrá compensar contra la utilidad consolidada de ejercicios futuros; además, la consolidación tiene como ventaja, la centralización de la tesorería del grupo para llevar a cabo el pago de los impuestos, en virtud de que la parte del interés minoritario de las controladas se entera directamente al fisco, y la parte consolidada fluye a la controladora. Si el pago provisional consolidado resulta inferior a los determinados en lo particular, la controladora tendrá flujos de efectivo adicionales debido a los recursos canalizados por sus controladas. Novena Época. No. Registro: 181590. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIX, Mayo de 2004. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.3o.A.181 A. Página: 1757

¹⁹ CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN. Novena Época. No. Registro: 188647. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 120/2001. Página: 11

la LISR de 2002, su regulación ha sufrido varios cambios, los cuales se resumen a continuación:

| | |
|---|---|
| <p>Primera Etapa (1982 -1998)</p> | <p>La consolidación fiscal se realizaba al 100% de la participación accionaria que la controladora mantuviera en el capital social de las controladas. La controladora debía tener un control accionario, o bien, ejercer un control efectivo sobre las controladas. En la determinación de la base del ISR se neutralizaban ciertas operaciones realizadas entre sociedades del grupo, mediante los llamados “conceptos especiales de consolidación”. Tanto el ISR provisional como el anual a cargo de las controladas fluían a la controladora, quien pagaba exclusivamente el ISR que correspondía a la consolidación, conservando el excedente. Se permitía a residentes en el extranjero formar parte del régimen de consolidación fiscal. Los dividendos que no provinieran de CUFIN, pagados entre sociedades del grupo, no estaban sujetos al pago del ISR.</p> |
| <p>Segunda Etapa (1999 – 2001)</p> <p>*Las reformas de 1999 dieron lugar al análisis de este régimen por el Poder Judicial.</p> | <p>Sólo las llamadas controladoras “puras” consolidaban al 100% de su participación accionaria, mientras que las otras (“impuras”) debían hacerlo al 60%. Desaparece el criterio de control efectivo para determinar si una sociedad podía consolidar. Las sociedades que formaban parte del grupo de consolidación debían pagar directamente el ISR provisional y anual a su cargo como si no consolidaran (i.e. sin que fluyera a la controladora). Se prohibió a las sociedades residentes en el extranjero consolidar fiscalmente. Para determinar la utilidad fiscal consolidada, se permitía restar las pérdidas por enajenación de acciones de las controladas, hasta el monto de la ganancia que por dicho concepto obtuviera la controladora en el mismo ejercicio. Se estableció el régimen de diferimiento en el pago del ISR sobre los dividendos que no provinieran de CUFIN, pagados entre sociedades del grupo. Cuando las pérdidas fiscales individuales se extinguieran al no haber sido aplicadas contra las utilidades fiscales individuales durante un plazo de 10 años o por la enajenación de acciones de la controlada que las había sufrido, el efecto de su disminución de la base fiscal consolidada debía revertirse hasta por el importe de las pérdidas que se extinguieron.</p> |
| <p>Tercera Etapa (2002 – 2004)</p> | <p>Desaparece el concepto de controladoras “puras”. La consolidación fiscal se aplicaba al 60% de la participación accionaria que la controladora tuviera en el capital de las controladas. Se eliminan los “conceptos especiales de consolidación”. El límite de la disminución de pérdidas fiscales por enajenación de acciones de las controladas se amplió hasta por el importe de las ganancias obtenidas en el ejercicio por el mismo concepto de todas las sociedades que consolidan. Se estableció a la fusión de sociedades como una causal de desincorporación o desconsolidación.</p> |
| <p>Cuarta Etapa</p> | <p>Todas las controladoras vuelven a consolidar en una participación</p> |

| | |
|---------------|--|
| (2005 – 2009) | consolidable del 100%. Los pagos de ISR provisional y anual a cargo de las controladas fluyen nuevamente a la controladora, quien paga el ISR que corresponde a la consolidación, conservando el excedente. Las pérdidas por enajenación de acciones de las controladas se pueden aplicar directamente para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio. |
|---------------|--|

De lo anterior, resulta evidente que a partir del ejercicio de 1999, se incluyeron ciertas reglas para considerar al régimen de consolidación no como uno definitivo, sino como uno en donde algunos conceptos podrían generar un “impuesto diferido”, estableciendo el momento y supuestos en los cuales en su caso se tendría que cubrir dicho impuesto (revirtiendo los efectos fiscales de dichos conceptos).

Así, el grupo que consolida obtenía ciertos beneficios a nivel de la controladora tales como: *(i)* la incorporación de saldos de CUFIN individuales a la CUFIN consolidada; *(ii)* el libre flujo de dividendos no provenientes de CUFIN; *(iii)* la aplicación inmediata de pérdidas fiscales individuales (inclusive aquellas pendientes de amortizar de ejercicios anteriores a la consolidación) a nivel consolidado; y *(iv)* la aplicación anticipada de pérdidas individuales por venta de acciones.

En la consolidación fiscal, ciertos ingresos (generados por actos específicos) que serían susceptibles de producir efectos a nivel individual, no producen efecto a nivel consolidado sino hasta la presencia de ciertos hechos futuros; es a tales conceptos a los que coloquialmente se les denomina como “impuestos diferidos”, concepto utilizado en la técnica contable pero que de ninguna forma se identifica con la noción fiscal.

Hasta 2009, el ISR “diferido” debía enterarse al momento en que se presentara alguno de los siguientes supuestos: *(i)* enajenación de las acciones de una controlada a personas ajenas al grupo; *(ii)* variación de la participación accionaria de la controladora en una controlada; *(iii)* pérdida del derecho a disminuir pérdidas fiscales individuales por el transcurso del tiempo; *(iv)* desincorporación del régimen de una controlada; o, *(v)* desconsolidación del grupo.

Esto es, únicamente en el momento en el que se actualizara alguno de los supuestos anteriores la controladora tenía obligación de pago de ISR a su cargo.

A partir de 2010, se establece un nuevo supuesto mediante el cual, a pesar de no presentarse los supuestos de pago originalmente

planteados, se obliga ahora a la controladora a determinar y pagar un ISR supuestamente generado previamente.

b) Justificación legislativa de las reformas al régimen para 2010.-

El propósito esencial de la reforma consiste en limitar los beneficios que han recibido los grupos empresariales que tributan bajo el mismo, al considerarse que tales beneficios han representado un "sacrificio fiscal" para el erario público federal.

Aparentemente, lo anterior ha obedecido principalmente a dos aspectos: (i) la carga fiscal significativamente baja de los grupos empresariales que consolidan, y (ii) el diferimiento indefinido del ISR que se genera por estos grupos.

Ello ha provocado, a decir del ejecutivo y el legislativo, que la recaudación se haya visto mermada, e inclusive, que se haya puesto en desventaja a otros grupos que, a pesar de no tener intereses societarios comunes, sí los tienen económicamente y no pueden acceder al régimen de consolidación.

Como consecuencia de lo anterior, se llevó a cabo una modificación estructural a la regulación del régimen de consolidación fiscal, a través de la cual se establecen tiempos concretos de pago para el supuesto ISR "diferido" por las sociedades del grupo de consolidación.

Cabe señalar que el poder ejecutivo y el legislativo, con base en diversas jurisprudencias emitidas a partir de las reformas de 1999, sostuvieron con particular énfasis que las modificaciones para 2010 a este régimen no son violatorias de la garantía de irretroactividad de la ley ni de las demás garantías constitucionales de justicia tributaria.

c) Algunas consideraciones legales generales sobre la reforma aprobada.-

- (i) Nacimiento de la obligación del pago del "impuesto diferido". Como se ha mencionado, ciertos actos efectuados por las controladas y/o la controladora se encontrarían pendientes de producir efectos fiscales hasta verificarse alguno de los supuestos establecidos para ello en la LISR, generándose como consecuencia un impuesto a cargo de la controladora.

Tomando en cuenta lo anterior, es posible sostener que la controladora (sujeto pasivo directo de la

consolidación fiscal) tenía ciertas obligaciones tributarias a su cargo que se encontraban sujetas a condiciones suspensivas sin término; de modo que sólo presentándose real y efectivamente tales condiciones, surgía la obligación de pago.

En ese sentido, el CCF²⁰ establece que una obligación puede sujetarse a una condición suspensiva (acontecimiento futuro e incierto), de cuyo cumplimiento dependerá la existencia de dicha obligación.

Así, las razones para justificar la reforma expuestas por los poderes ejecutivo y legislativo, son en nuestra opinión, jurídicamente erróneas, dado que la controladora no tiene obligación de pago de los conceptos “diferidos” sino hasta que se presenten ciertos acontecimientos futuros (de realización incierta). Por ende, en nuestra opinión, la obligación de pago del “ISR diferido” a cargo de la controladora es condicional en su modalidad suspensiva, y no se encuentra sujeta a término alguno.

Insistimos, será hasta el momento en que se cumpla la condición, cuándo nacerá, en su caso, la obligación de pago de dicho impuesto diferido, antes no.

El legislador pretende justificar que dicha obligación de pago del ISR diferido ya existe a cargo de la controladora, y que la reforma simplemente adelanta su plazo o término de cumplimiento.

(ii) Determinación del impuesto sobre una base ficta. Al no existir una obligación (por no actualizarse la condición respectiva) el legislador crea una carga para el particular sobre una base irreal, situación que estimamos es cuestionable desde un punto de vista legal y constitucional.

El (supuesto) ISR diferido que se obliga a calcular y en su caso pagar, se determina sobre una base cedular

²⁰ Arts. 1938 y 1939, CCF.

independiente de lo que suceda con el resultado fiscal consolidado, lo que conlleva a que el impuesto en su caso se determine sobre bases no reales ni objetivas.

- (iii) Caducidad de las facultades de las autoridades para determinar contribuciones a cargo. Suponiendo sin conceder que el impuesto diferido estuviera causado, las facultades de determinación del mismo, pudieran haberse extinguido (caducado).

Esto es, si se tiene que determinar el impuesto diferido generado con anterioridad a más de 5 ejercicios, el resultado podría no ser objeto de determinación de parte del SAT.

Por otro lado, considerando que el pago del impuesto diferido se efectuará en varias parcialidades, podría resultar cuestionable el que las autoridades determinen ISR a cargo del contribuyente, en el caso de una omisión parcial o total sobre alguna de las parcialidades ya vencidas.

d) Reforma 2010. Régimen general.-

- (i) Nuevo supuesto de pago del ISR diferido²¹.- A partir de 2010, la controladora deberá enterar, en cada ejercicio fiscal, el ISR actualizado que se hubiere diferido con motivo de la consolidación fiscal, correspondiente al sexto ejercicio anterior a aquél en el que deba efectuarse el pago (siempre que dicho pago no se hubiere realizado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior).

Para estos efectos, a grandes rasgos, se establecen dos opciones para calcular el ISR diferido:

- Una regla general aplicando las reglas actuales de desincorporación/desconsolidación contenidos en la LISR, y a dicho resultado se le sumarán los efectos de diferimiento por concepto de dividendos por los cuales no se ha pagado ISR, por haberse

²¹ Arts. 64 y 70-A, LISR.

distribuido entre empresas del grupo que consolida²².

- Una regla especial de carácter optativo, en la cual se establece un nuevo procedimiento para determinar dicho impuesto diferido, al cual también se le deberá sumar los efectos de reversión correspondientes a los dividendos distribuidos²³.

Las principales diferencias entre una y otra regla consisten en que en el procedimiento optativo (i) no se requiere de efectuar un comparativo de saldos de la RUFIN sino únicamente de saldos de CUFINES –lo que puede evitar un doble gravamen-, (ii) la comparación se efectúa tomando en cuenta saldos de CUFIN individual y CUFIN consolidada del sexto ejercicio inmediato anterior.

Cabe señalar que existe regla administrativa²⁴ mediante la cual se permite aplicar un régimen alternativo al que se señala en la LISR 2009 –Art. 71-, en el entendido que en algunos casos dicho régimen podría generar múltiples imposiciones.

En este sentido, al parecer la regla especial contenida a partir de 2010 –Art. 71-A- que se utilice para calcular el ISR diferido, recoge el espíritu de la regla administrativa que subsana errores de la regla general; sin embargo, la regla especial referida contiene deficiencias que podrían generar distorsiones (se cedulariza la determinación del impuesto a cargo).

Se debe comentar que la regla general contenida en la LISR vigente hasta el 2009, se actualizaba considerando que la sociedad o sociedades por las cuales había que revertir los efectos correspondientes, salía por completo del régimen de consolidación; sin embargo, la nueva regla de carácter optativo, al

²² Art. 71 y 78, LISR.

²³ Art. 71-A y 78, LISR.

²⁴ Regla I.3.5.4, RMF 2009.

parecer, reconoce que la sociedad controlada, que produce dichos "diferidos", permanece en el régimen de consolidación.

Esto es, la regla que antes se preveía para el caso de desincorporación/desconsolidación –Art. 71- es una norma diseñada para revertir ciertos efectos y en su caso determinar un impuesto, pero en todo momento considerando que las sociedades que consolidan desaparecen del régimen; en contraste, la regla especial (71-A) sí tiene, al parecer, un reconocimiento de que las sociedades permanecen generando "diferidos".

(ii) Determinación del ISR diferido a partir de 2005.- El total del ISR diferido será la suma del que resulte al considerar ISR diferido determinado conforme a los siguientes procedimientos, según corresponda:

- ISR diferido por aplicación de pérdidas e incorporación de saldos de CUFIN²⁵.- El ISR diferido se calculará utilizando el procedimiento elegido por la controladora, entre los siguientes:
 - Procedimiento previsto en la LISR (artículo 71) para los casos de desincorporación o desconsolidación, el cual considera los siguientes conceptos:
 - (a) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y pérdidas por enajenación de acciones no amortizadas a nivel individual, aplicadas en la determinación de la base consolidada.
 - (b) Utilidades derivadas de la comparación de saldos de RUFIN consolidada e individuales, y/o de la comparación de saldos de CUFIN consolidada e individuales, respectivamente; cuando en cada caso, los saldos de RUFIN y de CUFIN consolidadas sean inferiores.

²⁵ Arts. 70-A, 71-A y Cuarto Transitorio, fracc. VIII, LISR.

Debe aclararse por las autoridades fiscales, si se debe presentar en este supuesto declaración complementaria del ejercicio anterior, aun cuando no se está propiamente en una hipótesis de desincorporación o desconsolidación.

De igual manera, no queda claro si la regla administrativa que otorga un procedimiento alternativo a este descrito, continúa siendo aplicable.

- Nuevo procedimiento optativo previsto en la LISR (artículo 71-A) para determinar el ISR diferido, el cual considera los siguientes conceptos:

(a) Pérdidas fiscales (excepto las generadas con anterioridad al 1 de enero de 1999) y pérdidas por enajenación de acciones, generadas y aplicadas en la determinación de la base consolidada del sexto ejercicio anterior a aquél en que deba efectuarse el pago, que no se hubieren amortizado a nivel individual al 31 de diciembre del ejercicio anterior al pago.

(b) Utilidad derivada de la comparación de saldos de CUFIN consolidada e individuales, correspondientes al sexto ejercicio anterior a aquél en que deba efectuarse el pago, cuando el saldo de la CUFIN consolidada sea inferior.

El saldo de la CUFIN consolidada podría incrementarse con la diferencia que resulte entre el monto de las pérdidas mencionadas en el punto anterior (una vez amortizadas a nivel individual) y el ISR diferido pagado por las mismas, y

El ISR diferido pagado por este concepto en ejercicios anteriores pudiera ser acreditable contra el ISR diferido a pagar en ejercicios siguientes.

- En ambos procedimientos, la tasa corporativa aplicable para determinar el ISR diferido será la que corresponda al ejercicio en que el mismo se calcule, ello a pesar de que tanto las utilidades como las pérdidas individuales y a nivel consolidado se generaron/aplicaron considerando una tasa distinta, lo que podría resultar en una distorsión. Inclusive, no se está contemplando los distintos porcentajes de consolidación que resultaban aplicables en distintos ejercicios.

El procedimiento elegido por la controladora entre los dos anteriores, deberá aplicarse por un plazo mínimo de 5 ejercicios.

(iii) ISR diferido por concepto de dividendos y utilidades²⁶.- Tratándose del ISR diferido por concepto de dividendos o utilidades no provenientes de CUFIN pagados por las controladas a las sociedades del grupo, la controladora podrá determinarlo de conformidad con alguna de las siguientes opciones:

- Aplicando sobre el monto piramidado, la tasa corporativa vigente en el ejercicio en que los dividendos o las utilidades fueron pagadas; o bien,
- Aplicando sobre el monto piramidado, la tasa corporativa vigente en el ejercicio en que deba efectuarse el pago del ISR diferido, en cuyo caso los dividendos o utilidades deberán actualizarse desde el mes en que se pagaron hasta el mes en que deba enterarse el ISR diferido.

La opción elegida deberá aplicarse por un plazo mínimo de 5 ejercicios. Una vez pagado el ISR diferido, el saldo de la CUFIN consolidada se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate.

²⁶ Art. 78, LISR.

(iv) Época de pago del ISR diferido y porcentajes de pago anual²⁷.- El ISR diferido, determinado en forma actualizada, deberá enterarse en la misma fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio inmediato anterior a aquél en que debe efectuarse su pago.

El entero deberá realizarse en forma parcial, conforme a los siguientes porcentajes: (i) 25% en el primer ejercicio en que deba efectuarse el pago del ISR diferido; (ii) 25% en el segundo ejercicio; (iii) 20% en el tercer ejercicio; (iv) 15% en el cuarto ejercicio y (v) 15% en el quinto ejercicio.

(v) Omisión en el entero del ISR diferido²⁸.- Si la omisión corresponde al entero del primer pago del ISR diferido, la controladora deberá pagar la totalidad del ISR diferido, más los recargos que se causen hasta que el entero se efectúe, sin el beneficio de pago en parcialidades.

Si los pagos omitidos del ISR diferido corresponden a la segunda, tercera, cuarta o quinta parcialidad, se deberá pagar la totalidad del remanente del ISR diferido, más los recargos que se causen desde que debió efectuarse la primera parcialidad hasta que se pague el remanente.

(vi) Efectos derivados del pago del ISR diferido.- Una vez efectuado el pago del ISR diferido por parte de la controladora en los términos señalados, los efectos que se producirán en la consolidación serán los siguientes:

- Pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones²⁹.- Dichos conceptos no podrán disminuirse de la utilidad fiscal consolidada o sumarse a la pérdida fiscal consolidada del ejercicio, en la medida en que el efecto de su

²⁷ Arts. 70-A y Cuarto Transitorio, fracc. VI, LISR.

²⁸ Art. 70-A, incisos a) y b), LISR.

²⁹ Art. 68, LISR.

aplicación anticipada en la consolidación se hubiere tenido que considerar para la determinación y pago del ISR diferido.

- No obstante lo anterior, tales conceptos podrán restarse de la utilidad fiscal o sumarse a la pérdida fiscal consolidada, en el ejercicio en que sean disminuidas de su utilidad fiscal individual o de las ganancias que por enajenación de acciones obtengan individualmente, según corresponda, habiéndose pagado con anterioridad el ISR diferido.

Todo lo anterior, con la finalidad de evitar un doble efecto por la reversión de las pérdidas y por el pago del ISR diferido.

- Desincorporación posterior³⁰.- En caso de que alguna controlada se desincorpore del régimen con posterioridad al pago del ISR diferido correspondiente a los ejercicios en los que formó parte de la consolidación, los efectos que se hubieren reconocido respecto de esa sociedad para la determinación y pago de dicho ISR diferido no deberán considerarse nuevamente para la determinación del ISR diferido cuyo pago aún no se hubiere efectuado y deba enterarse en virtud de su desincorporación.

No resulta claro si este tratamiento también se otorgará en el caso de que estemos ante una desconsolidación, ya que de lo contrario se generaría un doble efecto de pago.

- Variación en la participación accionaria³¹.- La variación en la participación accionaria de la controladora en alguna de sus controladas posterior al pago del ISR diferido correspondiente a los ejercicios en los que la controlada haya participado en la consolidación, no dará lugar a que

³⁰ Art. 70-A, LISR.

³¹ Art. 75, LISR.

los efectos que se hubieren reconocido para la determinación y pago de dicho ISR diferido deban considerarse nuevamente para la determinación del ISR cuyo pago aún no se hubiere efectuado y deba enterarse con motivo de dicha variación.

e) Reforma 2010. Régimen transitorio. Impuesto diferido de 2004 y anteriores.-

- (i) Determinación del ISR diferido en el ejercicio fiscal de 2004 y anteriores³².- El ISR diferido desde el inicio de la consolidación al 31 de diciembre de 2004, que no hubiere sido pagado al 31 de diciembre de 2009, deberá enterarse en forma acumulada a partir del ejercicio fiscal de 2010.

En el mismo sentido que para la determinación del régimen general, el ISR diferido se podrá determinar aplicando las reglas contenidas en la LISR (desincorporación/desconsolidación vigente al 2009), o bien, efectuar un cálculo opcional, similar al que se aplicaría en el régimen general antes comentado pero con algunas diferencias sustanciales (i.e. comparativo de saldos CUFINRE consolidada e individual, y posteriormente efectuar un comparativo entre las propias cuentas CUFIN y CUFINRE y a su vez efectuar la suma o resta de los conceptos especiales de consolidación).

- (ii) ISR diferido por aplicación de pérdidas e incorporación de saldos de CUFIN³³.- El ISR diferido se calculará utilizando el procedimiento elegido por la controladora, entre los siguientes:

- Procedimiento previsto en la LISR (artículo 71) para los casos de desincorporación o desconsolidación; o,

³² Art. Cuarto Transitorio, frac. VI, LISR.

³³ Art. Cuarto Transitorio, fraccs. VI, VIII y IX, LISR.

- Procedimiento alternativo previsto en artículo transitorio de la LISR (fracciones VIII y IX), el cual considera los siguientes conceptos:
 - Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (excepto las ocurridas con anterioridad al 1 de enero de 1999) y pérdidas por enajenación de acciones, generadas y aplicadas en la determinación de la base consolidada de ejercicios anteriores, que no se hubieren amortizado a nivel individual al 31 de diciembre 2009. Dichos conceptos deberán actualizarse hasta el último mes del ejercicio de 2004.
 - Utilidad derivada de la comparación de saldos de CUFIN consolidada e individuales al 31 de diciembre de 2004, cuando el saldo de la CUFIN consolidada sea inferior; o, utilidad derivada de la comparación de la diferencia de saldos de CUFIN consolidada e individuales con la CUFINRE consolidada, cuando ésta sea inferior.

La CUFIN consolidada podría incrementarse con la diferencia que resulte entre el monto de las pérdidas mencionadas en el punto anterior (una vez amortizadas a nivel individual) y el ISR diferido pagado por las mismas.

- Utilidad derivada de la comparación de saldos de CUFINRE consolidada e individuales, cuando el saldo de la CUFINRE consolidada sea inferior; o, utilidad derivada de la comparación de la diferencia de saldos de CUFINRE consolidada e individuales con la CUFIN consolidada, cuando ésta sea inferior.
- Suma o resta de "conceptos especiales de consolidación" por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 2002 (excepto los anteriores al 1 de enero de 1999), los cuales deberán actualizarse hasta el

mes en que se presente la declaración de pago del ISR diferido.

La tasa corporativa aplicable sobre estos conceptos para determinar el ISR diferido será la que corresponda al ejercicio en que el mismo se calcule.

(iii) ISR diferido por concepto de dividendos y utilidades³⁴.- La controladora podrá determinar el ISR diferido por dividendos o utilidades no provenientes de CUFIN pagados entre las sociedades del grupo (sin considerar aquéllos pagados con anterioridad al 1 de enero de 1999 que no provinieren de CUFIN o de CUFINRE), de conformidad con alguna de las siguientes opciones:

- Aplicando sobre el monto piramidado, la tasa corporativa vigente en el ejercicio en que los dividendos o las utilidades fueron pagadas (actualizando el impuesto causado desde el mes en que se pagaron hasta el mes en el que se debe enterar el impuesto diferido); o bien,
- Aplicando sobre el monto piramidado, la tasa corporativa vigente en el ejercicio fiscal de 2010. En este caso, se actualizará en forma previa el monto del dividendo pagado hasta la fecha en que se calcule el impuesto diferido.

Una vez pagado el ISR diferido por estos conceptos, el saldo de la CUFIN consolidada al 31 de diciembre de 2004 se incrementará con el monto de los dividendos o utilidades de que se trate.

(iv) Época de pago del ISR diferido y porcentajes de pago anual³⁵.- Tratándose del ISR diferido correspondiente a los ejercicios de 2004 y anteriores, el primer pago se realizará en el mes de junio del ejercicio fiscal de 2010; los siguientes, en los ejercicios de 2011, 2012, 2013,

³⁴ Art. Cuarto Transitorio, fracc. VII, LISR.

³⁵ Arts. 70-A y Cuarto Transitorio, fracc. VI, LISR.

2014, respectivamente, en los porcentajes señalados anteriormente y en la fecha en que deba presentarse la declaración de consolidación del ejercicio inmediato anterior.

Cabe resaltar que las reglas por omisión en el entero del ISR diferido así como los efectos derivados del pago del ISR diferido, son idénticas a las comentadas en el apartado en donde analizamos el régimen general.

f) Obligaciones de la controladora y nuevo supuesto de desconsolidación³⁶.- Para efectos del dictamen fiscal de los estados financieros de las controladas y de la controladora, ésta deberá revelar al auditor, la siguiente información:

- (i) Determinación del ISR diferido que deba enterar.
- (ii) Porcentaje de participación accionaria y/o consolidable de la controladora.
- (iii) Importe de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, por cada controlada y por la controladora al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcula el ISR diferido.
- (iv) Saldos de CUFIN consolidada e individuales, y saldos de CUFINRE consolidada e individuales (al 31 de diciembre de 2001).
- (v) Importe de dividendos distribuidos a sociedades del mismo grupo que no provengan de CUFINRE, y de los "conceptos especiales de consolidación", por los que se calcule el ISR diferido.
- (vi) Saldo de IMPAC pendiente de recuperar por la controladora y por las controladas, al ejercicio por el que se calcule el ISR diferido.

La falta de cumplimiento de esta obligación por parte de la controladora dará lugar a la desconsolidación forzosa del grupo, debiendo pagarse la totalidad del

³⁶ Arts. 72, fracc. VI, y Cuarto Transitorio, fracc. X y XI, LISR.

ISR diferido por todo el periodo en que se consolidó, incluyendo los recargos que se causen desde que se debió haber efectuado el pago del ISR de cada ejercicio hasta que el mismo se realice.

g) Dictamen fiscal de las empresas que consolidan³⁷.- En el dictamen fiscal de los estados financieros de la controladora y de las controladas que deba efectuarse anualmente, el auditor deberá revisar y emitir su opinión sobre el cálculo de los siguientes conceptos, mismos que la controladora deberá mantener debidamente registrados en su contabilidad:

- (i) La utilidad o pérdida obtenida por la controladora en el ejercicio; las ganancias o pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como la disminución de estas últimas; y, el ISR que le hubiera correspondido de no haber consolidado fiscalmente.
- (ii) El monto total del ISR diferido, el monto del ISR diferido enterado en el ejercicio y el saldo del ISR diferido pendiente de enterar, por cada ejercicio fiscal.
- (iii) La CUFIN consolidada, así como la CUFIN individual de las controladas y de la controladora, correspondientes al ISR diferido.
- (iv) Las pérdidas de las controladas y de la controladora, correspondientes al ISR diferido.
- (v) Todos los cálculos efectuados en la determinación y pago del ISR diferido correspondiente a los ejercicios de 2004 y anteriores.

h) Aviso para dejar de consolidar³⁸.- A partir del 2010 deberá presentarse el aviso correspondiente, sin que sea necesario el solicitar autorización al SAT.

Para que surta efectos el aviso de desconsolidación voluntaria que la controladora presente ante el SAT, deberá acompañarse al mismo la siguiente documentación:

³⁷ Arts. 65, fracc. II, 72, fracc. I, y Cuarto Transitorio, fracc. XI, LISR.

³⁸ Art. 64, LISR y Regla II.3.4.5, RMF 2009.

- (i) Dictámenes fiscales de los estados financieros, tanto de la controladora como de las controladas, correspondientes al ejercicio inmediato anterior al de la desconsolidación y al ejercicio que corresponda a ésta (incluyendo los anexos establecidos en el CFF y el RCFF).

Cabe señalar que resultará materialmente imposible presentar el aviso de referencia junto con los estados financieros dictaminados de la controladora y controladas correspondientes al ejercicio en el que se deja de consolidar. Esperemos que esta situación no se interprete por las autoridades fiscales en el sentido que no se deja de consolidar sino hasta que se presenten dichos documentos.

- (ii) Cálculo del ISR consolidado a su cargo o de las cantidades que resulten a su favor, derivado de la desconsolidación.

i) Transmisión de la autorización para consolidar³⁹.- La sociedad controladora a la que se le transmita una autorización de consolidación, deberá considerar los ejercicios por los que consolidó la transmitente para determinar el ISR diferido y el pago que deba efectuarse del mismo.

j) Aspectos constitucionales.- A continuación se mencionan de manera indicativa algunas de las consideraciones más relevantes que podrían hacerse valer contra el régimen de consolidación fiscal y que serían desarrolladas conjuntamente con algunos otros argumentos que en nuestra opinión razonablemente justificarían una declaratoria de inconstitucionalidad.

En virtud de que el impuesto diferido únicamente se genera en caso de actualizarse alguno de los supuestos previstos en la LISR, al tener que pagar las controladoras dicho impuesto sin que ninguno de los citados supuestos se actualice, se traduce en que el impuesto se pague sobre una base ficta y, por tanto, existirían elementos para sostener que se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

³⁹ Art. 65, fracc. I, LISR.

La SCJN ha resuelto en algunos precedentes que cuando un tributo se calcula sobre una base ficticia, el mismo es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria⁴⁰.

Conforme a la jurisprudencia del Pleno de la SCJN denominada la “teoría de los componentes de la norma” (tesis en la que dicho tribunal se sustenta para resolver los planteamientos de irretroactividad que se le formulan), se analizan diversos supuestos para determinar cuándo una ley es retroactiva.

Uno de dichos supuestos se actualiza en el caso de que la norma jurídica establece una hipótesis y varias consecuencias sucesivas, y si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias legales al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas⁴¹.

Bajo la “teoría de los componentes de la norma”, consideramos que las modificaciones al régimen de consolidación, podrían estimarse violatorias del principio de irretroactividad de la ley, en virtud de que al 31 de diciembre de 2009, no existe obligación de pago de impuesto diferido alguno, hasta en tanto no se actualice alguno de los supuestos actualmente contenidos en la LISR.

Así, la LISR pretende modificar los supuestos previstos en una ley anterior al establecer la obligación de pago de un impuesto (mal llamado

⁴⁰ PREDIAL. EL ARTÍCULO 154, PÁRRAFOS DEL SEXTO AL ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVÉ EL MECANISMO PARA DETERMINAR EL VALOR CATASTRAL DE INMUEBLES EN PROCESO DE CONSTRUCCIÓN, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Tesis aislada 2a. CLII/2009 de la Segunda de la SCJN, Novena Época, noviembre de 2009.

IMPUESTOS. EL ARTÍCULO 318 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL EN VIGOR PARA 2005, AL ESTABLECER UNA CONTRIBUCIÓN A TÍTULO DE APROVECHAMIENTO Y FIJAR EL NÚMERO DE VIVIENDAS COMO PARÁMETRO PARA DETERMINAR EL MONTO DEL TRIBUTOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada I.15o.A.59 A de Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXIII, Abril de 2006. Página: 1009.

⁴¹ RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Jurisprudencia P./J. 123/2001 del Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, XIV, Octubre de 2001. Página: 16.

“impuesto diferido”) novedoso, cuya cuantificación debe hacerse con datos mostrados con anterioridad a la incorporación a la LISR de este régimen.

El cálculo del “impuesto diferido” correspondiente al sexto ejercicio anterior, es susceptible de mostrar pagos superiores incluso que los que corresponderían de no haber consolidado, lo que es contrario a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Cabe tener en cuenta que la SCJN ha señalado en diversos precedentes⁴², que resultan inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad formulados por las controladoras y controladas en contra del régimen de consolidación fiscal, encaminados a demostrar violaciones a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, puesto que al ser un régimen optativo, los contribuyentes se encuentran facultados para abandonarlo en caso de que consideren que les causa alguna afectación, siendo que de continuar tributando en el mismo, se entiende que consienten con su contenido.

Sin embargo, consideramos que dichos precedentes no afectarían una posible defensa en la que se impugnará la retroactividad de las obligaciones del nuevo régimen referente al pago del llamado impuesto diferido de ejercicios anteriores a 2010, puesto que los contribuyentes del régimen de consolidación no estarían combatiendo propiamente la mecánica del tributo vigente a partir de 2010, sino el que se establezcan nuevas obligaciones correspondientes a periodos anteriores.

Es decir, la posible irretroactividad del régimen de consolidación deriva del establecimiento de la obligación de pago de un llamado impuesto diferido por ejercicios anteriores a 2010, siendo que en los citados ejercicios sólo se establecía la obligación de pago de dicho gravamen cuando se actualizaran determinados supuestos, por lo cual ante la posible impugnación de la citada obligación, la SCJN no debería aplicar el mencionado precedente, puesto que la argumentación no va encaminada a demostrar la desproporcionalidad o inequidad del régimen optativo de consolidación.

⁴² CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Jurisprudencia. Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001. Página: 6, Tesis: P./J. 96/2001.

Tasa de régimen simplificado⁴³

Las personas morales del régimen simplificado calculan el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes. El resultado obtenido en caso de contribuyentes exclusivamente dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas puede reducirse en 25%. En 2009, la reducción era de 32.14%.

Obligaciones de personas morales⁴⁴

Como regla general, las personas morales deben presentar su declaración anual de ISR dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio. Al efecto, se dispone que se entenderá por presentada dicha declaración, tratándose de personas que emitan comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo, cuando presenten el dictamen respectivo en los plazos establecidos en el CFF⁴⁵.

Se excluye de presentar la declaración informativa de clientes y proveedores a los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT.

Personas morales con fines no lucrativos

a) Ingresos gravados para donatarias autorizadas⁴⁶.- Las personas morales no contribuyentes consideran gravada la utilidad derivada de la enajenación de bienes distintos de su activo fijo o de la prestación de servicios a personas distintas de sus socios, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales del ejercicio. Las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles no se encontraban sujetas a esta regla, la cual les aplicará a partir de 2010.

Se establece que las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles pueden obtener ingresos por actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizados para recibir

⁴³ Art. 81, octavo párrafo, LISR.

⁴⁴ Art. 86, fracciones VI y VIII, LISR.

⁴⁵ Entrada en vigor a partir del 1º de julio de 2010.

⁴⁶ Art. 93, sexto párrafo, LISR.

dichos donativos, siempre que no excedan del 10% de sus ingresos totales del ejercicio. El excedente de dicho límite está gravado, para lo cual debe calcularse el impuesto de acuerdo a las reglas generales para personas morales (Título II de la LISR)⁴⁷.

Al efecto, no se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los recibidos por: donativos; apoyos o estímulos gubernamentales; la enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; intereses; derechos patrimoniales derivados de propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles; o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados en el gran público inversionista en los términos que establezca el SAT.

b) Fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles⁴⁸.- En términos del RLISR, ciertos fideicomisos pueden ser autorizados para recibir donativos deducibles, en los que el fiduciario debe cumplir con las obligaciones fiscales que tendría una asociación o sociedad civil. Acorde con dicha posibilidad, mediante la reforma:

- (i) Se aclara que estos fideicomisos tienen obligación de calcular remanente distribuible;
- (ii) Se permite a las donatarias otorgar beneficios sobre su remanente distribuible a fideicomisos autorizados; y
- (iii) Se señala que tales fideicomisos tienen obligación de presentar declaración anual sobre ingresos y erogaciones.

En nuestra opinión no son claras las disposiciones que regulan estos fideicomisos, pues son sujetas a diversas interpretaciones; por ejemplo, no hay disposición que les otorgue personalidad jurídica para efectos fiscales, la propiedad de los bienes para efectos fiscales puede corresponder al fideicomitente o fideicomisario al cual pudiera repercutirse algún efecto, etc.

⁴⁷ Entrada en vigor a partir del 1º de mayo de 2010.

⁴⁸ Arts. 95, 97 y 101, LISR y Art. 113, RLISR.

c) Obligaciones de donatarias⁴⁹.- Se establece que las donatarias autorizadas deben cumplir con los requisitos de transparencia establecidos en el RLISR y en las reglas emitidas por el SAT.

d) Obligaciones de "donatarias de segundo piso"⁵⁰.- Se les impone a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de otras donatarias, la mayoría de las obligaciones que resultan aplicables a estas últimas, así como la necesidad de cumplir con los requisitos de control administrativo y transparencia establecidos por el SAT y en el RLISR.

e) Límite a donativos en caso de revocación o no renovación de autorización⁵¹.- Se aclara que cuando se revoque o no se les renueve la autorización para recibir donativos deducibles a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de donatarias autorizadas, así como a los programas de escuela empresa, podrán otorgar donativos a donatarias autorizadas sin que les resulte aplicable el límite referente al 7% de la utilidad fiscal del ejercicio.

f) Obligaciones asociaciones civiles⁵².- Se deroga la disposición que excluía de toda obligación a las asociaciones civiles no contribuyentes que no enajenaban bienes, no tenían empleados y únicamente prestaban servicios a sus asociados.

Las asociaciones referidas en el párrafo anterior que contaran con un máximo de 5 trabajadores, podían llevar registros contables simplificados, beneficio que también queda derogado.

Sociedades inversión instrumentos deuda y sociedades inversión renta variable⁵³

Actualmente, los accionistas de las SID están obligados a contribuir sobre los intereses devengados a su favor por las sociedades. Por su parte, los accionistas de las SIRV, en principio están obligados a aplicar

⁴⁹ Art. 96 y 97, LISR.

⁵⁰ Art. 96 y 97, LISR.

⁵¹ Art. 97, quinto párrafo, LISR.

⁵² Art. 101, quinto y sextos párrafos, LISR.

⁵³ Art. 103, LISR.

a los rendimientos de las sociedades el régimen que les corresponda de acuerdo a sus componentes de interés, dividendos y de ganancia por enajenación de acciones.

Las nuevas reglas que entran en vigor a partir del 1 de enero de 2011, equiparan en términos generales, el tratamiento fiscal de los accionistas de SID y de los accionistas de SIRV. Ambos accionistas están obligados a aplicar a los rendimientos de las sociedades el régimen que les corresponda de acuerdo a sus componentes de interés, dividendos y de ganancia por enajenación de acciones.

A partir de 2011 dichas sociedades deberán calcular el rendimiento de sus accionistas a partir de una asignación diaria de los ingresos gravados devengados en favor de dichos accionistas, ya sea por concepto de intereses, dividendos o ganancias de capital, incluyendo la forma calcular dicha asignación.

Determinación dividendos por sociedades inversión renta variable⁵⁴

a) Obligación de calcular ingreso por dividendos. A partir de 2011 se establecen en ley las obligaciones de las SIRV previstas en el RLISR relativas al cálculo del monto de los dividendos que corresponda a cada uno de sus accionistas, de acuerdo a su inversión, de la siguiente forma:

$$\text{Dividendos diarios por accionista} = \left(\frac{\text{Dividendos percibidos en el día por la SIRV}}{\text{No. de acciones en circulación al final del día}} \right) \left(\text{Acciones de cada accionista al final del día} \right)$$

Los dividendos totales en el ejercicio a favor del accionista serán la suma de los dividendos por accionista diarios en los términos antes referidos, correspondientes a cada uno de los días del ejercicio en el que dicho accionista haya tenido acciones de la SIRV.

b) Información a los accionistas (clientes). Las distribuidoras de acciones de las SIRV deberán proporcionar la información de los accionistas personas físicas que hubieren percibido dividendos, incluyendo el monto de los dividendos brutos acumulables como el del ISR acreditable para cada accionista persona física, en la proporción que le corresponda.

⁵⁴ Arts. 100, LISR y 214-A, RLISR.

En el régimen actual, el obligado a informar tales conceptos es la SIRV; a partir de 2011, las distribuidoras quedarán como sujetos obligados en los términos señalados.

La información referida en el párrafo anterior deberá incluirse en la constancia que la SIRV debe entregar a sus accionistas a través del distribuidor en los términos señalados en el apartado titulado "Constancias accionistas y declaraciones informativas" que incluimos más adelante. Actualmente, esta información debe enviarse en la constancia de pago de dividendos.

La obligación de realizar el cálculo de los dividendos correspondientes a cada accionista corresponde a la SIRV y no a su distribuidor, cuando es este último quien tiene todos los datos para realizar la individualización de los montos por accionista, por lo que en la práctica lo realizarán los distribuidores, quienes son los obligados a informar a los accionistas (clientes).

Por otro lado, el cálculo que debe realizar la SIRV incluye tanto los dividendos distribuidos por residentes en México como del extranjero, no existiendo obligación legal de desglosar los dividendos de acuerdo a su fuente.

La ley no lo menciona expresamente, pero consideramos que al realizar el cálculo de dividendos deben segregarse los de fuente de riqueza mexicana de los de fuente extranjera, pues al momento en que se individualicen los dividendos (por la SIRV o por el distribuidor) y se calcule el impuesto acreditable, sólo deben considerarse los dividendos con fuente de riqueza en México. De considerar la totalidad de los dividendos como base para el cálculo del impuesto acreditable e informarlo así a los clientes, el distribuidor y el operador serán responsables solidarios, como se verá más adelante.

Retención intereses a través de sociedades inversión⁵⁵

a) Cálculo de intereses gravables. Se modifican las disposiciones relativas a la retención del ISR derivado de intereses, para lo cual la sociedad calculará el interés real devengado.

Actualmente, la LISR impone la obligación de cálculo del ingreso a cargo de las operadoras, distribuidoras, administradoras o sociedades de

⁵⁵ Arts. 103, 103-A y 104 (actual), LISR y 209-A, 209-C y 209-D, RLISR.

inversión, siendo poco exacta en cuanto a quién debiera efectivamente realizar dicho cálculo. En un aparente intento de clarificar lo anterior, a partir de 2011 el cálculo del ingreso gravable quedará a cargo de las sociedades de inversión o las distribuidoras.

Debido a que las personas morales deben acumular los intereses devengados a su favor sin ajuste alguno, las sociedades de inversión continuarán obligadas a determinar los intereses nominales devengados de sus accionistas en términos del actual RLISR⁵⁶.

b) Obligado a retener y a acreditar. A partir de 2011, los distribuidores de acciones de SID y SIRV deberán retener el impuesto correspondiente a los intereses, y en su caso, deberán acreditar a favor de los accionistas personas físicas, el crédito fiscal correspondiente.

c) Determinación de la retención. Para efectos de la retención, los distribuidores deben determinar el impuesto por acción para cada tipo de contribuyente persona moral, persona física y persona moral con fines no lucrativos, con base en los intereses reales devengados por la sociedad de inversión en términos de las nuevas reglas aplicables para el sistema financiero explicadas con anterioridad.

Al efecto, se considera como saldo inicial y final, el valor total de las acciones en circulación para cada tipo de contribuyente al inicio y al final del día, así como los depósitos y retiros efectuados por la sociedad durante el mismo día.

El impuesto diario por acción que corresponda a cada tipo de accionista se calculará de la siguiente forma:

$$\text{Impuesto diario por acción} = \left(\frac{\text{ISR correspondiente a cada tipo de accionista}}{\text{No. de acciones en circulación por cada tipo de contribuyente al final del día anterior}} \right) \left(\text{No. de acciones de cada accionista al final del día anterior} \right)$$

La suma de los montos diarios del impuesto durante el mes de que se trate será el impuesto mensual para cada accionista.

Resulta cuestionable que para la determinación de la retención (e impuesto definitivo en caso de personas físicas), se utilice como saldo inicial y final el valor total de las acciones en circulación al inicio y al final del día, pues esa valuación traerá consigo la parte de dividendos y

⁵⁶ Arts. 20 y 103, LISR y 209-A, 209-B, 209-C, RLISR.

ganancia por enajenación de la cartera accionaria, conceptos que son gravados por separado.

d) Acreditamiento en intereses reales negativos. Los accionistas de las sociedades de inversión que obtengan intereses reales negativos, tendrán derecho a aplicar el crédito fiscal por pérdida inflacionaria a que se refiere el régimen de intereses de la LISR, debiéndose calcular un crédito fiscal por acción correspondiente a cada tipo de accionista. El crédito fiscal por accionista se determina de la siguiente forma:

$$\text{Crédito fiscal por accionista} = \left(\frac{\text{Intereses reales negativos}}{\text{No. de acciones en circulación del día anterior}} \right) \left(\text{No. de acciones de cada accionista al final del día anterior} \right)$$

Se mantiene la regla expresa que releva a las instituciones del sistema financiero que paguen intereses a las sociedades de inversión referidas, de efectuar la retención y entero del impuesto.

El SAT podrá emitir un procedimiento de cálculo simplificado mediante reglas de carácter general.

Ganancia de capital y otros ingresos a través de sociedades de inversión⁵⁷

a) Determinación de ingreso.- En términos similares a los actualmente previstos en el RLISR, a partir de 2011, las SID y SIRV deberán determinar (i) la ganancia de capital por enajenación de su cartera accionaria gravada y (ii) la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos.

Las sociedades determinarán en la parte que corresponda a sus accionistas personas físicas, personas morales, personas morales con fines no lucrativos y residentes en el extranjero, la ganancia por enajenación de cartera gravada y la variación en la valuación de dicha parte de la cartera, al final de cada día. Para calcular la ganancia por enajenación de acciones, la sociedad aplicará las reglas previstas en la LISR correspondiente a cada uno de los tipos de accionistas.

Para obtener la ganancia y variación netas de gastos, al resultado del párrafo anterior se disminuirán los gastos administrativos

⁵⁷ Arts. 104, LISR y 209-B, RLISR.

correspondientes a la cartera accionaria por tipo de contribuyente, gastos que se determinarán de la siguiente forma:

$$\text{Gastos deducibles por clase de contribuyente} = \left(\frac{\text{Valor de cartera accionaria gravada al final del día por tipo de contribuyente}}{\text{Valor total de la cartera al final del día}} \right) \left(\text{Gastos administrativos deducibles diarios de cartera total} \right)$$

El monto de la ganancia y variación netas de gastos, se dividirá entre el número de acciones en circulación, según cada tipo de contribuyente, a efecto de obtener la ganancia por la enajenación de la cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, por acción.

La ganancia gravada correspondiente a cada contribuyente se obtendrá al multiplicar el resultado obtenido conforme al párrafo anterior, por el número de acciones de cada accionista al final del día.

La mecánica de cálculo de la ganancia por enajenación de cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, neta de gastos, correspondiente a cada accionista, puede ejemplificarse de la siguiente manera:

$$\text{Ganancia y variación en valuación por accionista} = \left(\frac{\text{Gastos deducibles por clase de contribuyente}}{\text{No. de acciones en circulación por clase de contribuyente al final del día}} \right) \left(\text{No. de acciones de cada accionista al final del día} \right)$$

Las exenciones previstas para personas físicas y residentes en el extranjero referentes a enajenación de acciones en mercados reconocidos resultarán aplicables; sin embargo, no será posible considerar los gastos administrativos correspondientes como deducciones autorizadas.

b) Retención.- Tratándose de residentes en el extranjero, la sociedad de inversión debe retener y enterar el impuesto.

c) Otros ingresos.- La mecánica antes descrita será aplicable para cualquier tipo de ingreso obtenido por las SID y SIRV, distintos a los intereses, dividendos o ganancias por enajenación de acciones.

d) Algunas consideraciones.- Es desafortunada la complejidad técnica y administrativa prevista para la regulación de estas sociedades de inversión, así como la ausencia de técnica legislativa y claridad al explicar la mecánica aplicable.

El RLISR o las autoridades fiscales a través de reglas de carácter general, deberán aclarar las aparentes incongruencias y/o duplicidades respecto de la obligación de calcular el ISR correspondiente a cargo de sociedades de inversión y personas que llevan a cabo la distribución de sus acciones.

Consideramos erróneo que se grave la variación en la valuación accionaria, pues equivale a gravar la plusvalía de bienes propiedad de los contribuyentes sin que los hayan enajenado. Es una política que no incentiva el uso de estas sociedades como vehículo de inversión y ahorro, pues en este caso se gravará la plusvalía conforme se genere, mientras que no existirá el gravamen cuando se tienen las acciones de manera directa.

Es deleznable que se grave la plusvalía de la cartera accionaria gravada sin reconocer ese efecto en el costo fiscal de las acciones que integran la cartera, lo que puede implicar que el contribuyente sea gravado dos veces sobre su misma inversión, la primera vez como plusvalía de la que no ha dispuesto, y la segunda, como ganancia por enajenación de acciones cuando éstas se enajenen.

La misma observación señalada para la enajenación de la cartera accionaria de la sociedad, es aplicable en el cálculo de la ganancia por enajenación de acciones emitidas por la sociedad propiedad de sus clientes (contribuyentes). En este caso, las reglas generales para calcular tal ganancia serán aplicables para los inversionistas, y de no aplicar ninguna exención (e.g. personas morales), causarán ISR sobre una ganancia que económicamente ya habría sido gravada.

Constancias y declaraciones informativas⁵⁸

a) Estados de cuenta.- A partir de 2011 las SID y SIRV, a través de las personas que llevan a cabo la distribución de sus acciones, deberán proporcionar mensualmente a los accionistas de la sociedad el estado de cuenta con (i) el importe de los intereses reales (positivos o negativos) devengados a su favor, (ii) el monto de las retenciones efectuadas, (iii)

⁵⁸ Art. 105, LISR.

el crédito fiscal correspondiente, así como *(iv)* el monto pendiente de retención.

b) Constancia de ingresos.- Las distribuidoras de acciones de sociedades de inversión deberán proporcionar a los accionistas de estas últimas, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, una constancia con la información respecto a *(i)* la ganancia o pérdida en enajenación de acciones gravada y de la variación en valuación de la cartera accionaria al último día de su inversión o del ejercicio, según corresponda, *(ii)* los dividendos brutos acumulables y el impuesto acreditable por accionista, y *(iii)* el monto de cualquier otro tipo de ingreso que los accionistas pudiesen obtener a través de la sociedad.

c) Información al SAT.- Las distribuidoras de acciones deberán presentar ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la información relativa a las constancias descritas en el párrafo anterior. Adicionalmente, respecto al ingreso por intereses, las sociedades tendrán obligación de informar sobre el nombre, RFC, domicilio del contribuyente, el impuesto pendiente de retención o, en su caso, el monto del crédito fiscal, al 31 de diciembre del año inmediato anterior, el impuesto retenido y el monto de los intereses reales devengados en el ejercicio previo.

Lo anterior, con independencia de otras obligaciones informativas que pudieran imponer las leyes.

Se prevé que las autoridades fiscales deberán proveer las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información, misma que tendrá que presentarse encriptada en los términos que establezca el SAT y con las medidas de seguridad previamente acordadas.

Responsabilidad solidaria con accionistas⁵⁹

A partir de 2011, únicamente las sociedades operadoras de las sociedades de inversión y distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, serán responsables solidarias por las omisiones en el pago de impuestos de los accionistas cuando la información contenida en los estados de cuenta o constancias referidas en el apartado anterior sea incorrecta o incompleta, o cuando lo señale la ley.

⁵⁹ Art. 105, LISR.

Actualmente, las sociedades de inversión, sus operadores, administradores o distribuidores, son responsables solidarios por posibles omisiones en el pago de impuestos derivadas de la información incorrecta o incompleta de la constancia⁶⁰.

Personas físicas

a) Enajenación de casa habitación⁶¹.- Hasta 2009 se preveía la exención por enajenación de casa habitación, bajo la limitante de que sólo se enajenara una casa por año calendario y que la contraprestación no excediera de un millón quinientas mil UDI'S.

En 2010 se conserva la exención prevista para el caso de ingresos obtenidos por la enajenación de casa habitación que no exceda de un millón quinientas mil UDI'S, disponiéndose como nuevos requisitos: *(i)* que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación no se hubiera obtenido dicha exención, y *(ii)* que el contribuyente manifieste bajo protesta de decir verdad dicha circunstancia ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

Siendo esta disposición un nuevo acto legislativo que en su integración considera situaciones del pasado (enajenación llevada a cabo en los cinco años previos), pudiera dar origen a interpretaciones retroactivas.

El fedatario público deberá *(i)* consultar en la página de Internet del SAT si previamente el contribuyente ha obtenido la exención señalada, y *(ii)* dar aviso al SAT de la enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, el impuesto retenido.

Conforme a reciente regla adicionada a la RMF⁶², se establece que el fedatario público deberá incluir el resultado de dicha consulta en la escritura pública o agregando al apéndice el mismo; y que hasta en tanto se libere el sistema de consulta del SAT antes referido, se tendrá por cumplida la obligación a cargo de dicho fedatario si se incluye la manifestación bajo protesta de decir verdad del enajenante señalando

⁶⁰ Art. 105, LISR.

⁶¹ Art. 109, fracc. XV, LISR.

⁶² Regla 1.3.12.3. y Artículo Segundo Transitorio de la Primera Resolución de Modificaciones de la RMF modificada mediante el Artículo Séptimo de la Tercera Resolución de Modificaciones de la RMF.

que es la primera enajenación de casa habitación efectuada en los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación.

Consideramos criticable que la regla antes apuntada no distinga si la enajenación de la casa habitación gozó de la exención o no.

Se conserva la exención ilimitada (por ingresos superiores a un millón quinientas mil UDI'S), siempre que el contribuyente demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación.

b) Retiros de la subcuenta de retiro⁶³.- Continúan considerándose ingresos exentos los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la LSS, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio, adicionándose la exención a los ingresos para ayuda por desempleo.

c) Ajuste temporal a la tarifa / ingresos por salarios⁶⁴.- Tratándose de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en la retención se aplicará durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012, la siguiente tarifa:

| Límite inferior | Límite superior | Cuota fija | Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
|-----------------|-----------------|------------|--|
| \$ | \$ | \$ | % |
| 0.01 | 496.07 | 0.00 | 1.92 |
| 496.08 | 4,210.41 | 9.52 | 6.40 |
| 4,210.42 | 7,399.42 | 247.23 | 10.88 |
| 7,399.43 | 8,601.50 | 594.24 | 16.00 |
| 8,601.51 | 10,298.35 | 786.55 | 17.92 |
| 10,298.36 | 20,770.29 | 1,090.62 | 21.36 |
| 20,770.30 | 32,736.83 | 3,327.42 | 23.52 |
| 32,736.84 | En adelante | 6,141.95 | 30.00 |

Aun cuando el incremento de tasa del 28 al 30% es del 7.14%, derivado de la aplicación de la tarifa, en algunos rangos pueden resultar incrementos superiores.

⁶³ Art. 109, fracc. XXIII, LISR.

⁶⁴ Arts. 113 LISR y Artículo Segundo Disposiciones de Vigencia Temporal, LISR.

Cabe señalar que las tarifas para 2013 y 2014 son igualmente previstas desde este momento, siendo en 2013 aplicable la tasa máxima del 29% y para 2014 la del 28%.

d) Declaración informativa de clientes y proveedores⁶⁵.- A partir del 1 de julio de 2010, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de los ingresos por actividades empresariales y profesionales que emitan comprobantes fiscales digitales, no tendrán obligación de presentar declaración informativa de operaciones efectuadas con clientes y proveedores.

e) Operaciones en escritura pública⁶⁶.- Tratándose de ingresos por la enajenación de inmuebles consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que tengan funciones notariales, además de calcular y enterar el impuesto a pagar, deberán proporcionar al contribuyente la información relativa a la determinación de dicho cálculo.

A través de reciente regla de la RMF⁶⁷, se establecen los datos que deberá tener el documento de cálculo del impuesto, cuya copia con acuse de recibo deberán conservar los fedatarios ante quien la operación de enajenación se haya efectuado.

Intereses⁶⁸

a) Régimen aplicable en 2010.- Durante el ejercicio 2010 se mantiene el mismo régimen previsto para 2009, bajo el cual, por regla general, las personas físicas que obtienen ingresos por intereses tributan conforme a las reglas del Título IV, Capítulo VI de la LISR (denominado "De los Ingresos por Intereses"), pues en el mismo se incluyen todos los conceptos que conforme a la ley tienen el tratamiento de interés.

No obstante lo anterior, tratándose de ciertos intereses -por ejemplo, aquéllos provenientes de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos otorgados a residentes en el extranjero o a residentes en México- las personas físicas pueden optar por tributar bajo el Capítulo IX

⁶⁵ Art. 133, fracc. VII y Artículo Cuarto, fracc. I Disposiciones Transitorias, LISR.

⁶⁶ Art. 154, LISR.

⁶⁷ Regla I.3.12.3, RMF.

⁶⁸ Arts. 158 a 161, 168 y Cuarto Disposiciones Transitorias, LISR.

del Título IV de la LISR (denominado “De los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas”).

A manera de resumen, a continuación se presenta el siguiente cuadro comparativo:

| | Capítulo VI | Capítulo IX |
|-------------|--|--|
| Acumulación | <p>Intereses reales percibidos con base en promedios diarios.</p> <p>Los intereses pagados por sistema financiero o derivado de títulos colocados se acumulan cuando se perciban (o reinviertan).</p> | <p>Regla general: son acumulables los intereses reales percibidos con base en saldos promedios diarios.</p> <p>Regla especial: tratándose de intereses derivados de depósitos en el extranjero o créditos a cargo de residentes en el extranjero, son acumulables los intereses nominales devengados con base en saldos promedio anuales, calculando ajuste inflacionario.</p> |
| Pérdida | <p>Disminuible de los demás ingresos, con excepción de los obtenidos por salarios y por actividades empresariales y profesionales.</p> <p>Aplicable en el ejercicio en que ocurra y en los cinco siguientes.</p> | <p>Únicamente disminuable de los intereses acumulados bajo Capítulo IX.</p> <p>Aplicable en el ejercicio en que ocurra y en los cuatro siguientes.</p> |

A partir de 2010, las instituciones financieras que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa de retención anual del 0.6% sobre el monto del capital que de lugar al pago de los intereses (en lugar de la tasa del .85% vigente en 2009)⁶⁹.

En congruencia con el cambio de tasa referido en el párrafo previo, mediante regla contenida en la RMF⁷⁰ se establece que la retención que las instituciones financieras pueden optar por aplicar por el promedio diario de la inversión que dé lugar al pago de los intereses, será utilizando la tasa del 0.00236%⁷¹.

⁶⁹ Art. 22, LIF.

⁷⁰ Regla I.3.17.2, RMF.

⁷¹ 0.00167% en términos de la regla I.3.17.2, RMF.

Mediante disposición transitoria se establece que la retención y acumulación de los intereses devengados con anterioridad al 1 de enero de 2011, se efectuará conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2010⁷².

b) Régimen aplicable a partir de 2011.- La Iniciativa del Ejecutivo señala que el régimen actual es complejo y conlleva a errores en el cálculo de los ingresos acumulables, aunado a que se generan cargas administrativas para las instituciones financieras.

Actualmente, las instituciones financieras realizan una retención provisional que no depende del interés real obtenido, sino que se calcula conforme a la tasa anual que establece la LIF sobre el monto del capital que da lugar al pago de los intereses.

Dicho régimen puede dar lugar a pagos provisionales excesivos, generando saldos a favor, y por ende, mayores cargas administrativas tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal, en virtud de los trámites que deben realizarse para la devolución de la retención en exceso.

En otros casos, la retención sobre el capital puede resultar inferior al ISR que sobre dichos intereses le corresponderían en definitiva al contribuyente, dando lugar a la omisión de la acumulación de los intereses en la declaración anual, evitándose el pago de la diferencia del impuesto a cargo.

En esta línea, se busca el establecimiento de un nuevo esquema que simplifique y guarde proporcionalidad de los pagos provisionales en la determinación de los ingresos por intereses, y que se describe a continuación.

- (i) Intereses devengados a través de entidades financieras.- Se establece un nuevo método para el cálculo de intereses reales: (i) se considerarán ingresos gravables los intereses reales positivos devengados a favor del contribuyente, (ii) las instituciones efectuarán la retención del impuesto aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la LISR, i.e., 30, 29 ó 28%, según el ejercicio fiscal que corresponda, (iii) la retención será

⁷² Art. Cuarto Transitorio, fracc. IV, LISR.

mensual – al día siguiente del cálculo- y tendrá el carácter de pago definitivo.

En el caso de personas físicas el nuevo régimen podría conllevar vicios de proporcionalidad, al prever la aplicación de una tasa fija y no una tarifa progresiva, no permitir la aplicación de la pérdida generada en diversas instituciones financieras (en ausencia de cancelaciones o traspasos), no permitir deducciones generadas conforme a otros capítulos, etc.

Una explicación detallada de las nuevas reglas se contiene en la sección “Intereses pagados por instituciones del sistema financiero” del presente documento.

(ii) Intereses devengados a través de sociedades no integrantes del sistema financiero o derivados de títulos no colocados entre el gran público inversionista⁷³. - Se considerarán ingresos los intereses reales positivos devengados a través de éstos y los que deriven de dichos títulos.

Se pagará el impuesto (directamente) de forma mensual con carácter de pago definitivo, aplicando la tasa “corporativa” del artículo 10 de la LISR.

Cuando no se efectúe el pago del impuesto, el impuesto pendiente de declarar deberá cubrirse con la actualización y recargos respectivos, hasta la fecha en que éstos sean pagados.

Se otorga un crédito fiscal por los intereses reales negativos devengados generados, siempre que el contribuyente se encuentre al corriente con las obligaciones fiscales previstas en materia de determinación y entero del impuesto por intereses.

Tratándose de créditos o títulos valor que se consideren incobrables y por los cuales se hubiese pagado el impuesto, el contribuyente podrá considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente

⁷³ Art. 160, LISR.

pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos o títulos debiéndose sumar este último al crédito fiscal por intereses negativos devengados previstos para el caso de pérdidas generadas a través de sociedades que no sean integrantes del sistema financiero o derivados de títulos no colocados entre el gran público inversionista.

(iii) Obligaciones.- Se elimina la obligación de presentar declaración anual a cargo de las personas que obtengan ingresos por intereses, en razón del carácter de pago definitivo.

c) De los demás ingresos⁷⁴.- Como se mencionó anteriormente, existen ciertos tipos de intereses que, de manera opcional, son tributables bajo el Capítulo IX del Título IV de la LISR (denominado “De los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas”).

Bajo dicho régimen, determinados ingresos por intereses se consideran acumulables conforme a su cobro, y otros, conforme éstos se devenguen.

A partir de 2011, tratándose de ingresos por intereses bajo el régimen “De los demás Ingresos” -y en congruencia con el sistema general de intereses del Capítulo VI del Título IV de la LISR- (i) el ISR se calculará y pagará mensualmente conforme se devenguen los intereses reales, (ii) será aplicable la tasa corporativa de la LISR, y (iii) el impuesto pagado tendrá el carácter de pago definitivo (siendo la persona física quien deba enterarlo directamente).

En caso de que no se efectúe el pago del ISR, el impuesto pendiente a declarar deberá cubrirse con la actualización y recargos respectivos, hasta la fecha en que los intereses sean pagados.

Los contribuyentes que tributen bajo este régimen podrán disminuir de los ingresos por intereses un crédito fiscal por los intereses reales negativos devengados, siempre que se encuentren al corriente con las obligaciones fiscales previstas en materia de determinación y entero del impuesto por intereses.

Tratándose de créditos o títulos valor que se consideren incobrables y por los cuales se hubiese pagado el ISR, el contribuyente podrá

⁷⁴ Arts. 168 y Cuarto Transitorio, fracc. II, LISR.

considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos, debiéndose sumar este último al crédito por intereses reales negativos devengados conforme a este régimen. Dicho crédito no podrá aplicarse en el futuro contra los intereses reales positivos devengados a favor del contribuyente.

d) Operaciones financieras derivadas⁷⁵.- Durante el ejercicio 2010 se mantiene el mismo régimen previsto para 2009, bajo el cual, los ingresos provenientes de operaciones financieras derivadas de deuda y de capital se rigen bajo las mismas reglas: (i) tasa del 25% sobre el interés o la ganancia acumulable, disminuidas las pérdidas deducibles, y (ii) retención a cargo de las casas de bolsa o las instituciones de crédito que intervengan en las operaciones financieras derivadas, o en su defecto, de las personas que efectúen los pagos por estos conceptos.

A partir de 2011, se distinguen las reglas aplicables a las operaciones financieras derivadas de deuda y aquellas aplicables a las operaciones financieras derivadas de capital.

- (i) Operaciones financieras derivadas de deuda.- La retención del impuesto se efectuará conforme a las nuevas reglas previstas para intereses pagados por instituciones financieras (i.e., aplicación de la tasa corporativa del ISR, retención mensual con el carácter de pago definitivo), pudiendo acreditar el crédito fiscal por intereses reales negativos.
- (ii) Operaciones financieras derivadas de capital.- Se conserva la retención del 25% sobre la ganancia acumulable que resulte de las operaciones efectuadas durante el mes, disminuidas las pérdidas deducibles, en su caso, de las demás operaciones realizadas durante el mes, con la misma institución o persona.

En caso de pérdidas, éstas podrán ser disminuidas de las ganancias en los meses siguientes que le queden al ejercicio, sin actualización, hasta agotarlas, siempre que no hayan sido disminuidas anteriormente.

⁷⁵ Arts. 171 y Cuarto Transitorio, fracc. II, LISR.

Estimamos que esta distinción resulta congruente con la naturaleza de las operaciones (deuda o capital) y el subyacente de cada una de ellas.

Comprobantes fiscales⁷⁶

A partir del 1 de julio de 2010, se podrán considerar como comprobantes fiscales, los originales de los estados de cuenta en los que se consigne el pago mediante cheques, traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, tarjeta de crédito, de débito o de servicio o monedero electrónico.

Declaración anual⁷⁷

A partir de 2011, se elimina la exención de presentación de declaración anual a las personas físicas que únicamente hubieran obtenido ingresos acumulables en el ejercicio por salarios e intereses cuya suma no excediera de \$400,000.00.

Los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales digitales y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo, tendrán por presentada la declaración cuando presenten el dictamen correspondiente en los plazos establecidos en el CFF.

Deducción de donativos⁷⁸

Se adicionan como conceptos deducibles, los que se otorguen a organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

Deducción de intereses de créditos hipotecarios⁷⁹

A partir de 2010, se limita la deducibilidad de los intereses por créditos hipotecarios a aquellos que cumplan estos extremos: (i) que sean

⁷⁶ Art. 172 y Cuarto Transitorio, fracc. I, LISR.

⁷⁷ Art. 175, LISR.

⁷⁸ Art. 176, fracc. III, LISR.

⁷⁹ Art. 176, fracc. IV, LISR.

contratados con integrantes del sistema financiero, (ii) que se destinen a la adquisición de la casa habitación del contribuyente y (iii) su monto no exceda de un millón quinientas mil UDI'S.

Durante dicho ejercicio se determinarán los intereses reales conforme al procedimiento vigente en 2009, es decir, considerando como intereses reales el monto en que los efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación.

A partir de 2011, se modificará el cálculo de los intereses reales por créditos hipotecarios efectuando su conversión a UDI'S⁸⁰.

Al limitar la deducción a intereses por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la casa habitación del contribuyente (i.e., "su" casa habitación), se elimina la posibilidad de deducir intereses provenientes de dichos créditos con independencia del usuario efectivo de la misma o del número de inmuebles que se adquieran.

Ajuste temporal a la tarifa / impuesto anual⁸¹

Para efectos del cálculo del ISR anual, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012 se aplicará la tarifa siguiente:

| Límite inferior | Límite superior | Cuota fija | Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
|-----------------|-----------------|------------|--|
| \$ | \$ | \$ | % |
| 0.01 | 5,952.84 | 0.00 | 1.92 |
| 5,952.85 | 50,524.92 | 114.24 | 6.40 |
| 50,524.93 | 88,793.04 | 2,966.76 | 10.88 |
| 88,793.05 | 103,218.00 | 7,130.88 | 16.00 |
| 103,218.01 | 123,580.20 | 9,438.60 | 17.92 |
| 123,580.21 | 249,243.48 | 13,087.44 | 21.36 |
| 249,243.49 | 392,841.96 | 39,929.04 | 23.52 |
| 392,841.97 | En adelante | 73,703.40 | 30.00 |

Las tarifas para 2013 y 2014 son igualmente previstas desde este momento, siendo en 2013 aplicable la tasa máxima del 29% y para 2014 la del 28%.

⁸⁰ Art. Cuarto Transitorio, fracc. XIII, LISR.

⁸¹ Art. Segundo, inciso f), Disposiciones Vigencia Temporal, LISR.

Extranjeros

a) Enajenación de acciones⁸².- Las entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que participe en su capital social el gobierno federal, a través de la SHCP o el Banco de México, podrán pagar el impuesto sobre la renta que se cause por la enajenación de acciones o títulos valor, con base en la ganancia obtenida por la enajenación de acciones (en lugar de aplicar la tasa del 25% sobre el ingreso total obtenido).

b) Acciones de sociedades de inversión⁸³.- Durante el ejercicio 2010 se mantendrá el régimen previsto para 2009, es decir, continuará considerándose ingreso por intereses para residentes en el extranjero la ganancia derivada de la enajenación de acciones de las SID y las SIRV.

Bajo dicho régimen, las sociedades de inversión que efectúen pagos por la enajenación de acciones deberán *(i)* calcular la ganancia disminuyendo del ingreso obtenido de la enajenación, el monto original de la inversión, *(ii)* aplicar la tasa que corresponda conforme al artículo 195 de la LISR y *(iii)* realizar la retención y entero del impuesto.

A partir de 2011, las personas que lleven a cabo la distribución de acciones de sociedades de inversión *(i)* determinarán la ganancia derivada de la enajenación de acciones, *(ii)* aplicarán la tasa que corresponda conforme al artículo 195 de la LISR y *(iii)* retendrán el impuesto con carácter de pago definitivo.

Dicha ganancia se calculará considerando la proporción de la cartera de inversión en instrumentos de deuda gravados, comparando el precio de venta de las acciones respectivas contra su costo promedio ponderado de adquisición.

Resulta apropiado que quien efectúe la retención del impuesto sea la persona que distribuya las acciones, dado que ésta puede llegar a tener un trato más inmediato con el accionista.

⁸² Art. 190, LISR.

⁸³ Arts. 195 y 195-A y Cuarto Transitorio, fracc. II, LISR.

Estímulos Fiscales

a) EFICINE⁸⁴.- Recientemente se han sustentado diversos criterios en torno a la existencia o no de la obligación de acumulación de los estímulos fiscales. En este sentido, se ha dicho que tratándose de estímulos fiscales que impiden el nacimiento de la obligación tributaria, dicho estímulo no debiera ser acumulable.

Por el contrario, tratándose de estímulos fiscales bajo los cuales sí surge la obligación tributaria, pero ésta se exige en razón del estímulo fiscal, este último debiera considerarse acumulable.

Aunado a lo anterior, el SAT ha emitido diversos criterios normativos mediante los cuales establece que los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la LISR.

Como excepción a dichos criterios, se dispone de manera expresa en la LISR que el estímulo otorgado a los contribuyentes que aporten recursos a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, no será acumulable.

Mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que durante el ejercicio fiscal 2009 hubieran sido beneficiados con el EFICINE podrán considerarlo no acumulable⁸⁵.

b) CONACYT⁸⁶.- Se deroga el estímulo por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, debido a que a partir del ejercicio 2010, el apoyo a dichos proyectos se otorga conforme al PEF mediante la entrega de recursos en efectivo a cada uno de los beneficiarios, sin precisarse en este último ordenamiento regla alguna al efecto.

Por disposición transitoria, se establece que los beneficiarios de dicho estímulo antes del 1 de enero de 2010, podrán aplicar el monto pendiente de acreditar hasta agotarlo, conforme a las disposiciones vigentes hasta 2009.

⁸⁴ Art. 226, LISR.

⁸⁵ Art. Cuarto Transitorio, fracción XVI, LISR.

⁸⁶ Art. 219, LISR.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El 7 de diciembre se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LIVA, mismo que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2010.

TASA⁸⁷

Se incrementa la tasa general del 15 al 16%, y la tasa aplicable en región fronteriza del 10 al 11%.

Dicho aumento obedece, según las Comisiones de Hacienda del Congreso, a las siguientes razones: *(i)* por el desechamiento a la Iniciativa de la Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza, *(ii)* la necesidad de contar con mayores recursos públicos, *(iii)* la disminución en la recaudación del IVA por la menor actividad económica resultado de la crisis financiera internacional y por las medidas adoptadas para atender la contingencia sanitaria de abril de 2009, *(iv)* por la disminución de los recursos provenientes del petróleo y *(v)* porque las tasas del IVA a nivel internacional son superiores al 15%.

Como podrá advertirse, el incremento de las tasas no obedece a una razón de política fiscal que incremente la base de contribuyentes o que aliente la inversión.

RETENCIÓN⁸⁸

Con motivo del incremento de las tasas, mediante regla miscelánea se da a conocer el factor que equivale a las dos terceras partes del IVA que deben retener las personas morales a las personas físicas, en los términos reglamentarios. Dicho factor es de 0.666666667, y resulta aplicable para ambas tasas, 16% u 11%.

⁸⁷ Arts.1, 1-C, 2, 2-A y 5, LIVA.

⁸⁸ Regla I.2.4.10, RMF y arts. 1-A, LIVA y 3, fraccs. I y II, RLIVA.

Respecto a la retención relativa a los servicios de autotransporte, el factor será de 0.25 del IVA trasladado cuando la tasa sea del 16% y de 0.363636363 respecto del IVA trasladado cuando la tasa sea del 11%.

RÉGIMEN TRANSITORIO⁸⁹

Las contraprestaciones que se cobren con posterioridad al 1 de enero respecto de operaciones celebradas con anterioridad a dicha fecha, estarán afectas a las tasas vigentes en su cobro (16 u 11%) según sea el caso.

Sin embargo, se dispone opcionalmente una transición temporal consistente en:

Enajenación bienes y prestación servicios

Aquellos entregados o prestados antes de la entrada en vigor de la reforma y cuyo pago se realice dentro de los diez días inmediatos posteriores a la entrada en vigor (11 de enero de 2010), será aplicable la tasa del 15% y 10%, respectivamente.

Con la finalidad de evitar manipulaciones en la aplicación de tasas, se exceptúa de lo anterior a las operaciones celebradas entre partes relacionadas.

Otorgamiento uso o goce

Serán aplicables las tasas del 15% y 10%, respectivamente, siempre y cuando los bienes se hayan entregado antes de la fecha de entrada en vigor del Decreto y el pago se realice dentro de los diez días inmediatos posteriores a la entrada en vigor (11 de enero de 2010).

Consideramos que el régimen transitorio en cuestión no resulta violatorio de principios constitucionales, pues los elementos de la norma concurren temporalmente en su totalidad hasta 2010, de ahí que no pueda razonablemente hablarse de un problema de retroactividad.

En dado caso, podría argumentarse una posible falta de proporcionalidad tributaria en el caso de contribuyentes con actividades

⁸⁹ Art. Octavo Transitorio, fracc. III, LIVA.

en región fronteriza y el resto del país, en donde comparativamente ocurre un incremento de tasas desproporcional en ambas áreas geográficas de tributación.

Resolución Miscelánea

Con motivo de la complejidad administrativa que representa la transitoriedad del régimen, mediante regla reciente⁹⁰ se dispuso que las operaciones celebradas con anterioridad al 1 de enero de 2010 y cuya contraprestación se encuentre afecta a las nuevas tasas del IVA, podrán estar a lo siguiente:

a) En operaciones en que se haya convenido un precio sin considerar el IVA, los contribuyentes podrán expedir, por cada operación que efectivamente cobren en 2010, un comprobante complementario (con la leyenda "Este comprobante es complementario del expedido con el folio__ de fecha__") con el fin de trasladar el 1% adicional de la tasa correspondiente al 2010.

Si las contraprestaciones correspondientes se pagan mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, los contribuyentes podrán no expedir comprobantes complementarios, en cuyo caso el adquirente del bien o servicio utilizará como medio de comprobación el comprobante expedido con anterioridad al 2010, junto con su estado de cuenta.

A pesar de la sumamente deficiente redacción de la regla en cuestión, asumimos que esta alternativa aplica para supuestos en los que el IVA ha sido trasladado y el adquirente o receptor de los bienes o servicios está dispuesto a cubrir una cantidad equivalente al IVA adicional, mismo que podrá trasladársele con el uso de un comprobante fiscal complementario (factura, nota de cargo, etc.) cumpliendo los requisitos en cita.

b) En operaciones en que se haya convenido un precio que tenga incorporado el IVA, los contribuyentes podrán emitir una nota de crédito que disminuirá el precio sin IVA consignado en el comprobante expedido con anterioridad al 2010. Dicha disminución del precio sin IVA deberá dar una cantidad que sumada a la tasa del IVA vigente (16 u 11%) dé cómo resultado el monto total de la factura emitida antes de 2010.

⁹⁰ Numeral tercero de la Tercera Modificación a la RMF.

Nuevamente, ante la pobreza en la redacción de la regla, asumimos que esta alternativa se refiere al supuesto en el que el IVA ha sido trasladado y el adquirente o receptor de los bienes o servicios no convino en cubrir una cantidad equivalente al IVA adicional, debiendo el contribuyente "desagregar" el IVA a la tasa del 16 u 11% y considerar una disminución en la contraprestación recibida a través de la emisión de una nota de crédito, con los efectos en ISR e IETU que ello pudiere implicar.

Adicionalmente a la emisión de la nota de crédito, los contribuyentes deberán expedir por cada operación en las que efectivamente cobren, un comprobante fiscal complementario con las características referidas en el inciso a) anterior, considerando el precio disminuido con la nota de crédito, y en su caso, anotando la retención que corresponda.

Por otro lado, los contribuyentes que tengan comprobantes impresos con la tasa del 15 ó 10% del IVA, podrán seguir utilizándolos hasta agotarlos o hasta que termine su vigencia, debiendo señalar en los mismos por escrito o mediante sello las nuevas tasas del 11 ó 16%, según corresponda.

Cabe señalar que las alternativas antes descritas, también resultarán aplicables en términos de lo dispuesto por la LIEPS.

INTERESES⁹¹

Se precisa que no están exentos del IVA, los intereses derivados de créditos otorgados a contribuyentes que tributen bajo el régimen de REPECOS, personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Tratándose de intereses que deriven de créditos otorgados a personas físicas que realicen las actividades mencionadas y sean para adquirir bienes de inversión o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío, estarán exentas siempre y cuando se encuentren inscritas en el RFC. Dicha disposición entrará en vigor a partir del 1 julio de 2010.

⁹¹ Arts. 15, fracc. X, inciso b) y Octavo Transitorio, LIVA.

Para que la exención referida pueda ser aplicable, deberá proporcionarse a la institución financiera correspondiente, entre el 1 de enero y 1 de julio de 2010, la clave de inscripción en el RFC. Si no se hace, se presume que no se encuentran registradas o que tributan como REPECOS.

Mediante regla miscelánea⁹² se dispone que la verificación que deberán hacer las instituciones del sistema financiero del RFC de sus clientes personas físicas, se realizará conforme a los mismos procedimientos de validación previstos para el IDE.

COMPROBANTES FISCALES / PAGOS EN PARCIALIDADES⁹³

Congruente con la reforma que entrará en vigor el 1 de enero del 2011 en materia de comprobantes fiscales, igualmente se elimina a partir de dicho año la obligación de que los comprobantes que amparen el pago en parcialidades, se encuentren impresos por persona autorizada por el SAT y sólo deberán cumplir con los requisitos que se contengan en el CFF.

⁹² Regla II.5.1.9, RMF.

⁹³ Arts. 32, fracc. III y Octavo Transitorio, fracc. I, LIVA.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El 27 de noviembre se publicó en el DOF el decreto que reforma y adiciona disposiciones de la LIEPS, en vigor a partir del 1 de enero de 2010.

Destaca la acuciosa argumentación en cuanto a los fines extrafiscales de este impuesto especial, realizada tanto en la Iniciativa como en las consideraciones de ambas Cámaras, pretendiendo justificar unas reformas y adiciones meramente recaudatorias, ello en detrimento de diversos sectores productivos del país y en generación de efectos inflacionarios indeseables.

BEBIDAS CON CONTENIDO ALCOHÓLICO⁹⁴

La Iniciativa del Ejecutivo propuso establecer un sistema de cuotas específicas de \$3.00 por litro sobre la importación y fabricación de bebidas con graduación alcohólica de más de 20° G.L., que se causaría únicamente en la primera enajenación.

La cuota adicional coexistiría con el actual sistema ad valorem, y su propósito era establecer una carga similar entre diferentes tipos de bebidas alcohólicas, independientemente de su precio, con lo cual se buscaba eliminar el fenómeno de sustitución en el consumo de bebidas por unas de menor precio y calidad.

No obstante lo anterior, la Cámara de Diputados rechazó estas modificaciones y, en su lugar, aprobó el incremento de la tasa impositiva aplicable a la enajenación e importación de bebidas con contenido alcohólico de más de 20° G.L. La tasa aumentará temporalmente del 50% al 53% durante los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, disminuyendo en 2013 a 52%.

Consideramos que el aumento de las tasas ad valorem no es una medida adecuada para alcanzar los objetivos supuestamente perseguidos por esta reforma, a saber: disminuir el consumo de bebidas alcohólicas y eliminar la migración al mercado ilegal. Ello, pues en el pasado se ha demostrado que el aumento de tasas simplemente implica

⁹⁴ Art. Décimo Transitorio, LIEPS.

tener productos más caros, sin que disminuya el consumo y por supuesto sin que se ataque el ámbito de contrabando y falsificación del que es sujeto esta industria.

CERVEZA⁹⁵

En expreso reconocimiento al potencial recaudatorio de este impuesto sobre la cerveza, en la Iniciativa se propuso aumentar las tasas ad valorem aplicable a la enajenación e importación de cerveza del 25% al 28% para 2010.

Sin embargo, a fin de no perjudicar a la industria cervecera, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados decidió aumentar únicamente de manera temporal la tasa del impuesto a la enajenación e importación de cerveza, resultando aplicable una tasa del 26.5% para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, reduciéndose al 26% en 2013, para regresar a su nivel actual de 25% en 2014.

TABACOS LABRADOS⁹⁶

Originalmente la Iniciativa del Ejecutivo propuso gravar la enajenación e importación de tabacos labrados con un sistema mixto, esto es, incorporando cuotas específicas en función del contenido en gramos de tabaco y manteniendo las tasas porcentuales.

No obstante, a consideración de la Cámara de Diputados esta medida no era adecuada para el caso de los cigarros, pues los productores podrían manipular el peso de los mismos en perjuicio de la recaudación esperada. Por ello, los cigarros quedarán gravados con una cuota determinada en función de las unidades de cigarro.

En estos términos, se pagará una cuota específica adicional de \$0.10 por cada cigarro enajenado o importado (se considera que un cigarro equivale a 0.75 gramos de tabaco) y, por lo que hace a los tabacos

⁹⁵ Art. Noveno Transitorio, LIEPS.

⁹⁶ Arts. 2, fracc. I, inciso C, 5, 10, 11, 14, 19, fracs. I, II, IX y XXII y Cuarto y Séptimo Transitorios, LIEPS y regla I.6.8, RMF.

labrados distintos al cigarro, la cuota de \$0.10 se aplicará al resultado de dividir la totalidad de los gramos enajenados, entre 0.75.

La introducción de la cuota específica será de forma gradual, razón por la cual en 2010, 2011 y 2012 se aplicarán las cuotas de \$0.04, \$0.06 y \$0.08 respectivamente, causándose el impuesto sobre la cantidad de cigarros y de gramos de tabaco labrados efectivamente cobrados.

Desde nuestro punto de vista, la incorporación de una cuota específica adicional puede resultar violatoria del principio constitucional de proporcionalidad, en virtud de que las cuotas considerarán como base gravable el número de cigarros enajenados o importados o, en su caso, la totalidad de gramos enajenados, lo cual no es un índice que revele la verdadera capacidad contributiva del consumidor final, que es quien lleva la carga tributaria.

Asimismo, en nuestra opinión, el sistema de cuotas específicas puede resultar en una violación a la garantía de equidad tributaria, al gravar de la misma manera a contribuyentes que no están en situaciones comparables o de igualdad, como lo son los productores de marcas económicas, frente a los productores de marcas de lujo.

En materia de obligaciones, se establece que en la contabilidad de los contribuyentes se deberán identificar las operaciones en las que se pague el impuesto mediante la aplicación de la nueva cuota. Asimismo, en los comprobantes que se expidan deberá consignarse el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

En la información que los productores e importadores de tabacos labrados deben proveer a la SHCP conjuntamente con la declaración del mes, se debe especificar el peso de tabacos labrados y los cigarros enajenados.

Finalmente, según lo determine el SAT mediante reglas de carácter general, a partir del 1 de julio de 2010 se tendrá la obligación de incorporar un código de seguridad en las cajetillas de cigarros para su venta en México, de tal manera que sea posible verificar su autenticidad o legal ingreso a territorio nacional.

JUEGOS Y SORTEOS⁹⁷

Con la justificación de aproximar la tasa al promedio aplicable en el ámbito internacional y sin supuestamente poner en riesgo el crecimiento y consolidación de la industria, se aumenta la tasa del 20 al 30% aplicable a la realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con la LFJ y su Reglamento.

A partir del 1 de julio de 2010, se establece la obligación de proporcionar, a través de registros y sistemas de cómputo, la información en línea y en tiempo real de las operaciones y registros que los contribuyentes tengan en sus sistemas centrales de juegos con apuestas y sorteos, así como de caja y control efectivo, de tal manera que la autoridad cuente con información que le permita verificar que el impuesto que se entera es determinado correctamente.

Al efecto, el SAT establecerá mediante reglas generales las características técnicas del sistema de cómputo, que deberán ser publicadas dentro de los 90 días naturales a la entrada en vigor de la norma.

Esta medida no será exigible a las personas físicas que tributen conforme al régimen de REPECOS, ni a las personas morales sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos para efectos de la LISR, pues estos contribuyentes cuentan con baja capacidad administrativa, además de que los juegos y sorteos no son su actividad principal.

Al respecto, la sanción por el incumplimiento de estas medidas será la clausura de uno a dos meses de los establecimientos donde se lleven a cabo los juegos y sorteos.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES⁹⁸

Originalmente, el Ejecutivo propuso gravar con un impuesto nuevo del 4% a los servicios que se presten en territorio nacional a través de una

⁹⁷ Arts. 2, fracc. II inciso B, 20 y Octavo Transitorio, LIEPS.

⁹⁸ Art. 2, fracc. II, inciso C y 8 LIEPS.

o más redes públicas de telecomunicaciones. Sin embargo, para supuestamente no afectar el desarrollo de esa industria, los diputados aprobaron únicamente la incorporación de un impuesto con una tasa del 3%.

Para estos efectos, se especifica que los servicios se entenderán prestados en territorio nacional, cuando éstos se lleven a cabo en el mismo, total o parcialmente.

Según justifica la iniciativa, la incorporación de este impuesto obedece a que los concesionarios de las redes públicas de telecomunicaciones pagan derechos en función de la cantidad de MHz que utilizan, pero no pagan IEPS por las percepciones que se obtienen por la prestación de servicios a través de una red pública de telecomunicaciones.

De esta forma, estimamos que el objetivo de la incorporación de este impuesto fue inicialmente gravar servicios por el uso de redes públicas de telecomunicaciones.

Sin embargo, consideramos que al no existir un concepto claramente definido de servicios de telecomunicaciones en términos de las disposiciones atinentes a la creación de este tributo, pueden quedar comprendidos un sinnúmero de servicios que en principio no eran objetivo de la norma. Al respecto, asumimos que en un futuro habrán de emitirse reglas a efecto de definir el alcance de estas normas.

En regla administrativa reciente se dispone que los contribuyentes que se consideren afectos a este impuesto podrán dar aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el RFC a más tardar el 31 de marzo de 2010⁹⁹. Esperamos que la ampliación del plazo en cita obedezca a que en un futuro cercano serán emitidas reglas al efecto.

Definiciones

Para estos efectos, la incorporación de este impuesto prevé diversas definiciones:

a) Red pública de telecomunicaciones.- Aquella a través de la cual se explotan comercialmente servicios de telecomunicaciones, sin que comprenda equipos terminales de usuarios ni redes que se encuentren más allá del punto de conexión terminal.

⁹⁹ Numeral Cuarto, Tercera Resolución, RMF.

b) Red de telecomunicaciones.- Sistema integrado por medios de transmisión, tales como canales o circuitos que usen las bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico, enlaces satelitales, cableados, redes de transmisión eléctrica o cualquier otro medio de transmisión, así como centrales, dispositivos de conmutación o cualquier equipo necesario.

c) Equipo terminal de telecomunicaciones.- Comprende equipo de los usuarios que se conecte más allá del punto de conexión terminal de una red pública con el propósito de tener acceso a uno o más servicios de telecomunicaciones.

Exenciones

Se exenta de este impuesto a efecto de fomentar el acceso a los servicios correspondientes:

a) Telefonía rural.- Telefonía fija en poblaciones de hasta 5,000 habitantes, según información del INEGI y cuyo listado dará a conocer el SAT a través de su página electrónica.

b) Telefonía pública.- Aparatos telefónicos de uso público prestados a través de redes públicas de telecomunicaciones.

c) Interconexión.- Conexión física o virtual, lógica y funcional, entre redes públicas de telecomunicaciones, para conducción de tráfico entre dichas redes y/o entre servicios de telecomunicaciones prestados a través de las mismas, quedando comprendidos los que se presten entre residentes en México, así como los que se lleven a cabo con residentes en el extranjero.

A través de estos servicios de interconexión se permite que (i) los usuarios de redes de telecomunicaciones públicas puedan conectarse e intercambiar tráfico con usuarios de otra red pública de telecomunicaciones y viceversa, (ii) una red pública de telecomunicaciones y/o a sus usuarios utilizar servicios de telecomunicaciones y/o capacidad y funciones provistos por o a través de otra red pública de telecomunicaciones.

d) Acceso a Internet.- A través de red fija o móvil, comprendiendo los servicios, aplicaciones y contenidos que mediante dicho acceso a Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones.

Cuando estos servicios se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios de telecomunicaciones (por ejemplo: telefonía, internet y televisión), la exención no podrá exceder del 30% del total de las contraprestaciones y, únicamente será procedente cuando en el comprobante se identifique la contraprestación correspondiente al servicio de Internet de manera separada, y que la contraprestación se determine de acuerdo con precios que se hubieran cobrado de no haberse prestado el servicio de manera conjunta.

Estos últimos requisitos, incluyendo el límite del 30%, resultan injustificados, lo cual pudiera repercutir en un aumento de precios para el consumidor.

Asimismo, consideramos que con base en esta exención, en principio los prestadores de servicios de telefonía sobre protocolo de Internet estarán exentos del pago de este impuesto.

Servicios prestados en 2009

Los servicios que se hayan proporcionado antes del 1 de enero de 2010, no estarán afectos al pago del gravamen, aun cuando el pago se realice en 2010. Lo anterior no incluye a los servicios que se proporcionen a partir del 1 de enero de 2010, aun cuando se hayan prepagado.

MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO¹⁰⁰

Con el objeto de proporcionar seguridad jurídica y armonizar las leyes tributarias, se establece que se considera que se cobran efectivamente las contraprestaciones correspondientes a los actos o actividades gravadas, cuando se realicen los supuestos que para tal efecto se establecen en la LIVA.

De esta forma, cuando se realicen pagos mediante cheque u otros títulos de crédito, vales o tarjetas electrónicas, o incluso se lleve a cabo el factoraje de cuentas por cobrar, el impuesto se causará conforme a lo dispuesto en la LIVA en materia de cobro efectivo de contraprestaciones.

¹⁰⁰ Art. 5-A, LIEPS.

OPERACIONES CELEBRADAS EN 2009¹⁰¹

Las enajenaciones de bebidas alcohólicas, cerveza y tabacos labrados que se hubieren celebrado en 2009, cuyas contraprestaciones se cobren en 2010, serán gravadas de conformidad con las nuevas disposiciones. Opcionalmente, lo anterior no se aplicará si la mercancía se entrega antes del 1 de enero de 2010 y si el pago de las contraprestaciones se realiza dentro de los primeros 10 días de 2010 (10 de enero).

Esta disposición no será aplicable a las empresas que sean partes relacionadas conforme a la LISR, con el fin de supuestamente evitar que éstas realicen operaciones simuladas de entrega de bienes.

Al igual que en IVA, consideramos que el régimen transitorio de referencia no resulta violatorio de garantías constitucionales, pues todos los elementos del tributo se generan en el ejercicio de 2010, momento en el cual se da la causación, independientemente de que las enajenaciones se presenten en el ejercicio de 2009.

Cabe señalar que recientemente ha sido emitida una regla miscelánea otorgando alternativas a los contribuyentes en relación con el régimen de transición, misma que se comenta en el apartado de IVA del presente documento.

¹⁰¹ Arts. Segundo y Tercero Transitorio, LIEPS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

DECRETO DEL 4 DE MAYO DE 2009

El 4 de mayo de 2009 se publicó en el DOF un decreto por virtud del cual se reforman y adicionan diversas disposiciones del CFF y de la LISR, entre las cuales se destacan las siguientes:

Modificación de declaraciones¹⁰²

Según la exposición de motivos de la reforma que se comenta, con el fin de simplificar la carga de los contribuyentes, la presentación de las declaraciones complementarias deberá efectuarse mediante la presentación de una nueva declaración (que sustituirá a la anterior) en la que se incluya toda la información requerida, aun cuando sólo algunos datos se modifiquen.

Con independencia de esta facilidad, consideramos que para efectos de prescripción y caducidad, ésta sólo aplicará a los renglones modificados, más no a todos los datos que nuevamente se registren en las declaraciones complementarias.

Exportación de bienes /Presunción iuris tantum¹⁰³

Tratándose de la comprobación de ingresos o del valor de actos o actividades por los que deben pagarse contribuciones, se adiciona un supuesto de presunción que admite prueba en contrario.

Tal presunción consiste en considerar que la exportación de bienes declarada por los contribuyentes no se realizó y que los mismos fueron enajenados en territorio nacional, cuando a petición de las autoridades fiscales, los contribuyentes no exhiban la documentación o información necesaria para acreditar lo siguiente:

a) La adquisición del bien o, en su caso, la adquisición de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien;

¹⁰² Art. 32, cuarto párrafo, LISR.

¹⁰³ Art. 59, primer párrafo y fracc. IX, LISR.

- b)** Los medios utilizados para almacenar el bien, o las causas por las que tal almacenaje no fue necesario; y,
- c)** Los medios utilizados para transportar el bien al extranjero, o en caso contrario, las condiciones de su entrega material y la identidad de la persona que lo recibió.

DECRETO DEL 7 DE DICIEMBRE DEL 2009

El 7 de diciembre fue publicado en el DOF el decreto por el que se modifica el CFF, en vigor a partir del 1 de enero de 2010. Entre las cuestiones más relevantes destacan las siguientes:

Concepto de entidades financieras¹⁰⁴

Se incorpora el concepto de entidades financieras exclusivamente para efectos del CFF. Según la iniciativa, la creación de dicho concepto obedece a que las autoridades fiscales cuenten con mayores y más eficientes herramientas para lograr una mayor presencia recaudatoria. Por ello, la referencia a las instituciones de crédito en el CFF, se actualiza y extiende bajo la nueva figura de entidades financieras.

Este nuevo concepto incluye a: *(i)* instituciones de crédito, *(ii)* instituciones de seguros que ofrecen seguros de vida, *(iii)* administradoras de fondos para el retiro; *(iv)* uniones de crédito, *(v)* casas de bolsa, *(vi)* sociedades financieras populares, *(vii)* sociedades de inversión de renta variable, *(viii)* sociedades de inversión de instrumentos de deuda, *(ix)* sociedades operadoras de sociedades de inversión, y *(x)* sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

Actualización de cantidades¹⁰⁵

Se modifica la regla de cálculo de actualización de contribuciones para adicionar el periodo de un mes que antes no estaba contemplado, precisándose que ésta se efectuará desde el mes en que se realizó la última actualización.

¹⁰⁴ Art. 15-C, CFF.

¹⁰⁵ Art. 17-A, CFF.

Mediante regla miscelánea¹⁰⁶ se dispone que el periodo que debe tomarse en cuenta para la actualización de cantidades, debe ser considerado desde julio de 2007 a diciembre del 2009, ya que el incremento porcentual acumulado del INPC a enero del 2009, fue de 10.15%. En dicha regla se establece que en el Anexo 5 de la RMF se darán a conocer las cantidades actualizadas al 1 de enero del 2010.

Adicionalmente, se aclara que la actualización en materia de pagos definitivos (IVA y IEPS) no será deducible.

Valor UDI'S¹⁰⁷

En atención al principio de legalidad tributaria, según lo dicho por la exposición de motivos, y derivado del nuevo régimen de intereses previsto en la LISR, se incorpora al CFF la metodología bajo la cual se lleva a cabo el cálculo de las UDI'S que de manera mensual el BANXICO debe publicar en el DOF.

Comprobantes fiscales digitales¹⁰⁸

A partir del 1 de enero del 2011, los contribuyentes personas físicas y morales, tendrán obligación de emitir comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT, por todas las actividades que realicen. Al efecto se resalta lo siguiente¹⁰⁹:

- a)** La citada reforma tiene como objetivo: (i) la simplificación administrativa en aras de mejorar la recaudación y; (ii) disminuir la evasión fiscal, evitando la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales en papel.
- b)** Los contribuyentes deberán: (i) contar con un certificado de FIEL; (ii) tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales; (iii) cumplir con los requisitos de comprobantes; (iv) remitir al SAT el comprobante respectivo a través de mecanismos digitales; (v) proporcionar a clientes la impresión del comprobante fiscal cuando así

¹⁰⁶ Regla I.2.1.7, RMF.

¹⁰⁷ Art. 20-Ter, CFF.

¹⁰⁸ Arts. 29 y 29-A, CFF.

¹⁰⁹ Art. Décimo Transitorio, CFF.

les sea solicitado; *(vi)* cumplir con requisitos en materia de control de pagos y en materia de informática.

c) Mediante reglas de carácter general, el SAT podrá autorizar a los contribuyentes a emitir sus comprobantes fiscales digitales mediante medios propios o proveedores autorizados. En principio, los comprobantes fiscales digitales se emitirán desde la página de Internet del SAT.

Al respecto, se prevén infracciones y multas por el incumplimiento de las nuevas obligaciones en materia de comprobantes fiscales digitales¹¹⁰.

d) Como una medida que aliente el uso de comprobantes fiscales digitales, los contribuyentes que los emitan desde la página de Internet del SAT, tendrán derecho a que los saldos a favor que soliciten les sean devueltos en un plazo de 20 días, en lugar de los 40 días aplicables de manera general¹¹¹.

e) Adicionalmente, se facilita el uso de estados de cuenta como comprobantes fiscales, permitiéndose que también puedan ser utilizados los de tarjetas de servicios¹¹².

Será posible emitir comprobantes fiscales impresos, cuando las operaciones que los amparen no excedan de \$2,000.00. Este tipo de comprobantes, además de reunir los requisitos generales, deberán contar con un folio que asigne el SAT y tener adherido un dispositivo de seguridad, debiendo quien los expida informar trimestralmente al SAT sobre los comprobantes emitidos.

Resulta criticable que en adición a las medidas de seguridad impuestas a los comprobantes impresos, se establece la condición para la deducción o acreditamiento de los contribuyentes que los usen, de cerciorarse y comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad adherido en la página de Internet del SAT.

Finalmente, se tipifican como delitos equiparables al de defraudación fiscal: *(i)* la comercialización de dispositivos de seguridad que se deban incorporar a los comprobantes impresos; y *(ii)* dar efectos fiscales a los

¹¹⁰ Art. 80 a 84, CFF.

¹¹¹ Art. 22, CFF.

¹¹² Art. 29-C, CFF.

comprobantes que no reúnan los requisitos fiscales de los artículos 29 y 29-A del CFF¹¹³.

Declaraciones complementarias¹¹⁴

Los contribuyentes continúan encontrándose impedidos para presentar declaraciones complementarias por el ejercicio fiscal del que sean sujetos de facultades de revisión, salvo el caso de declaraciones de corrección fiscal.

Aun cuando hasta 2009 no existía prohibición para presentar declaraciones por ejercicios previos que repercutieran en el ejercicio sujeto al ejercicio de facultades, a partir de 2010, una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, la presentación de declaraciones complementarias de ejercicios anteriores no tendrá ningún efecto cuando tengan repercusión en el ejercicio sujeto a revisión.

No obstante que la intención de la reforma resulta razonable, es criticable que la misma limite el derecho de corrección de rubros no vinculados con el ejercicio de facultades de revisión.

Dictamen fiscal¹¹⁵

Se sustituye la remisión a la abrogada LIMPAC para hacer ahora referencia al artículo 9-A de la LISR a efecto de determinar el valor del activo de los contribuyentes.

Ahora deberán dictaminarse aquellas personas que lleven a cabo programas de redondeo en ventas al público en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para sí o para terceros.

¹¹³ Art. 109, CFF.

¹¹⁴ Art. 32, fraccs. I y II, CFF.

¹¹⁵ Art. 32-A CFF.

Obligación de entidades financieras / Secreto fiscal¹¹⁶

Las obligaciones antes aplicables sólo a instituciones de crédito, se amplían a entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

Se faculta al SAT a solicitar "directamente" a dichas entidades y sociedades o por conducto de la CONSAR o la CNSF, información relacionada con depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operación, siempre que la petición derive de: *(i)* el cobro de créditos fiscales firmes o *(ii)* del procedimiento administrativo de ejecución.

Emisores de tarjetas de crédito, débito, de servicios o monederos electrónicos¹¹⁷

A partir de 2011, las personas morales que emitan tarjetas de crédito, débito, servicios o monederos electrónicos, tendrán la obligación de expedir estados de cuenta de conformidad con las disposiciones aplicables del CFF y las reglas que para tal efecto emita el SAT.

Las autoridades fiscales que hayan iniciado facultades de comprobación a un contribuyente, podrán solicitar a las entidades financieras, a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o directamente a dichos emisores, la información contenida en los estados de cuenta, identificando los datos del contribuyente.

Al respecto, también se establecen nuevos supuestos de infracciones en las que pueden incurrir las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y emisores, especialmente en los relativo a: *(i)* obligaciones de expedir estados de cuenta conforme a nuevos requisitos, *(ii)* inmovilización de depósitos; y *(iii)* envío al SAT de información contenida en el estado de cuenta de contribuyentes que sean sujetos a un procedimiento de fiscalización¹¹⁸.

¹¹⁶ Art. 32-B, fracc. IV, CFF.

¹¹⁷ Art. 32-E, CFF.

¹¹⁸ Art. 84-A, CFF.

Medidas de apremio¹¹⁹

Se adiciona un supuesto de medida de apremio cuando se impida u obstaculice físicamente el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, consistente en el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, para lo cual la autoridad se encuentra obligada a levantar acta circunstanciada precisando dicha oposición, debiendo acatar las reglas relativas al embargo precautorio practicado dentro del PAE.

Se aclara que el apoyo de los cuerpos de seguridad pública consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal o establecimiento del contribuyente donde se vaya a realizar el acto de fiscalización.

Omisión en la presentación de declaraciones y avisos (determinación presuntiva)¹²⁰

Se modifican las facultades de las autoridades fiscales, tratándose de la omisión en la presentación de declaraciones o avisos, mismas que deberán actuar de la siguiente forma:

- a) Requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido, otorgando al contribuyente un plazo de 15 días para el cumplimiento de cada requerimiento. En caso de incumplimiento de los requerimientos, se impondrá una multa por cada obligación omitida.
- b) Después del tercer requerimiento, la autoridad podrá hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las últimas seis declaraciones, lo cual no lo libera de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión corresponda a una declaración de la que se conozca la base gravable, la autoridad podrá hacer efectiva una cantidad equivalente a la contribución correspondiente, sin que el pago libere al contribuyente de presentar la declaración omitida.

- c) De presentarse la declaración después de que la autoridad fiscal notifique al contribuyente la cantidad determinada, ésta se disminuirá

¹¹⁹ Art. 40, fracc. III, CFF.

¹²⁰ Arts. 41, fraccs. I y II y 65, CFF.

del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse las diferencias. Si la cantidad señalada en la declaración es menor a la determinada por la autoridad, la diferencia pagada por el contribuyente solamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

d) La determinación del crédito fiscal podrá hacerse efectiva a través del PAE, a partir del tercer día siguiente a aquél en que sea notificado el adeudo, ante el cual procederá el recurso de revocación en contra del PAE y podrán hacerse valer en dicho medio de defensa agravios en contra de la resolución determinante del crédito fiscal.

e) En caso de incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se dará conocimiento de los hechos a la autoridad competente, para que proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad.

f) Finalmente, se establece que el plazo para garantizar el crédito fiscal que al respecto se determine, será de 3 días a partir de que surta efectos la notificación correspondiente, y no así, de 45 días como ocurre en la generalidad de los créditos fiscales.

No obstante que dicha facultad se contrapone a la limitación general establecida en el CFF para que las autoridades inicien el PAE (una vez transcurridos 45 días hábiles a partir de la determinación del crédito fiscal), consideramos que la citada reforma no es privativa de garantías para los contribuyentes, puesto que dicho procedimiento únicamente podrá ejercerse, cuando se haya requerido al contribuyente hasta en tres ocasiones la presentación de sus declaraciones, y éste haya incumplido con dichos requerimientos, dejando a salvo sus derechos para impugnar tanto el PAE como el propio documento determinante del crédito fiscal.

Facultades de comprobación¹²¹

Se incorporan dos facultades para la realización de visitas domiciliarias, con las siguientes finalidades:

a) La verificación del cumplimiento de obligaciones en materia aduanera, derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones aduaneras, mismas que deberán llevarse a cabo en donde se almacenen las mercancías o

¹²¹ Arts. 42, fracc. V y 49, fracc. I, CFF.

en los lugares en los que se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones; y

b) La verificación de que la operación de los sistemas y registros electrónicos que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones aplicables.

Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)

a) Aseguramiento precautorio¹²².- El aseguramiento precautorio se practicará únicamente por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos, para lo cual la autoridad fiscal podrá utilizar cualquiera de los procedimientos previstos en el propio CFF para calcular presuntivamente los ingresos brutos de los contribuyentes y el valor de actos o actividades sobre los que procede el pago de contribuciones.

En este caso, los contribuyentes podrán actuar como depositarios quedando obligados a rendir cuentas mensuales respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

No obstante el establecimiento de parámetros a favor del contribuyente, en nuestra opinión esta medida resulta contraria a la garantía de seguridad jurídica, pues éstos serán privados de la libre disposición de sus bienes, a pesar de no existir un crédito fiscal determinado, lo cual incluso se confirma con algunos precedentes de la SCJN¹²³.

¹²² Art. 145-A, CFF.

¹²³ EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero (...). Jurisprudencia P./J. 88/97 del Pleno de la SCJN, Novena Época, visible en el SEJUF de noviembre de 1997, tomo VI. Página 5.

Asimismo, la falta de claridad del procedimiento que se debe seguir, puede provocar algunas arbitrariedades por parte de los funcionarios que lleven a cabo el aseguramiento.

b) Embargo¹²⁴.- Se incorporan como bienes que podrán ser objeto del embargo dentro del PAE, los componentes de ahorro o inversión asociados con seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, así como cualquier depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras.

Se exceptúan, los depósitos que tengan los contribuyentes en su cuenta individual de ahorro para el retiro, hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria y aportaciones voluntarias y complementarias hasta por 20 SMGV elevados al año.

c) Inmovilización de depósitos¹²⁵.- Para asegurar el cobro de los créditos fiscales, las autoridades podrán ordenar a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo que correspondan, la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera, que se realice en las cuentas del contribuyente.

No podrán inmovilizarse los depósitos que tenga una persona en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias hasta por el monto de las aportaciones realizadas conforme a la ley de la materia.

La inmovilización solo podrá efectuarse hasta por el importe del crédito fiscal determinado y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos. La inmovilización deberá ser notificada al contribuyente.

Si las cuentas de los depósitos o seguros no cuentan con los recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal, la entidad financiera que corresponda buscará en su base de datos, alguna otra cuenta a nombre del contribuyente que sí tenga recursos suficientes y, en su caso, ésta

¹²⁴ Art. 155, CFF.

¹²⁵ Art. 156-Bis y Ter, CFF.

se inmovilizará. Esta situación será informada al SAT a efecto de que se realice la notificación al contribuyente.

Las entidades financieras deberán informar el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo hagan al cuentahabiente.

En tanto el crédito fiscal no esté firme, el contribuyente podrá ofrecer garantía en sustitución del embargo de cuentas y la autoridad deberá resolver la aceptación o rechazo de dicha garantía en un plazo de 10 días. Posteriormente, en un plazo de 15 días el SAT deberá notificar a la entidad financiera que corresponda, a efecto de que se levante el embargo de las cuentas.

Una vez que el crédito fiscal quede firme, si el contribuyente no ofreció garantía alguna, se ordenará la transferencia de fondos al fisco federal. En caso de que el contribuyente sí haya ofrecido garantía adicional, la autoridad podrá hacer efectiva dicha garantía.

Si el contribuyente considera que la transferencia fue por un monto superior al crédito fiscal, deberá demostrarlo ante el SAT, con pruebas documentales y posteriormente la autoridad procederá a la devolución de la cantidad transferida en exceso conforme al CFF. Si la autoridad considera que las pruebas ofrecidas por el contribuyente no son suficientes, negará la devolución, siendo procedente la interposición del recurso de revocación.

Consideramos que este procedimiento provocará que las autoridades estén facultadas para inmovilizar los recursos de los contribuyentes de forma indiscriminada, lo cual generará que éstos se vean impedidos a desarrollar de forma ordinaria sus actividades.

Asimismo, consideramos que estas medidas son violatorias a la garantía de seguridad jurídica, pues aun cuando la resolución determinante del crédito fiscal se encuentre subjudice, las autoridades podrán disponer de los bienes de los contribuyentes.

d) Multas por incumplimiento de cartas invitación¹²⁶. - Se incluye una multa por incumplir con las solicitudes de información y documentación de parte de las autoridades fiscales, para planear y programar actos de fiscalización, las cuales no se consideran como actos que dan inicio al ejercicio de facultades de comprobación y comúnmente son conocidas como "cartas invitación".

Resulta ampliamente criticable la facultad para sancionar a los contribuyentes por el incumplimiento a las cartas invitación de las autoridades fiscales, en virtud de que el propio CFF no considera dichas solicitudes como actos de fiscalización, lo que se traduce en una sanción excesiva e injustificada (de \$15,000.00 a \$25,000.00 por cada solicitud no atendida).

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El 7 de diciembre de 2009 se publicó en el DOF el nuevo RCFF, mismo que entró en vigor el 8 de diciembre de 2009, excepto por diversas disposiciones relativas a los impedimentos para que un CPR dictamine para efectos fiscales, mismas que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2010¹²⁷.

Disposiciones Generales

a) Avalúos¹²⁸. - Se extiende su vigencia de 6 meses a 1 año, contado a partir de la fecha en que se emita.

Los corredores públicos y personas con cédula profesional de valuadores podrán practicar avalúos, siempre que obtengan su inscripción en el "Registro de personas autorizadas para realizar avalúos en materia fiscal" del SAT.

Se adicionan como facultados para la práctica de avalúos: (i) empresas registradas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes y (ii) personas o instituciones versadas en la materia que obtengan su

¹²⁶ Arts. 81, fracc. XXXIV y 82, fracc. XXXIV, CFF.

¹²⁷ Art. Primero Transitorio, RCFF.

¹²⁸ Art. 3, RCFF.

registro, tratándose de poblaciones en donde no se cuente con los servicios de valuadores registrados.

Mediante regla miscelánea se establece que las personas y empresas señaladas en los dos párrafos previos podrán continuar realizando avalúos en materia fiscal, sin que sea necesaria su inscripción¹²⁹.

b) Retenciones¹³⁰.- Continúa estableciéndose que las personas obligadas a efectuar retenciones en términos de las disposiciones legales, no deberán llevarlas a cabo sobre las cantidades trasladadas, previéndose ahora que se podrá hacer cuando así lo indique la ley.

c) Cómputo de plazos¹³¹.- El cómputo de los plazos comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acto o resolución administrativa, coincidiendo dicho cómputo con el señalado en el CFPC, el cual venía aplicándose de manera supletoria.

d) Sede de dirección efectiva¹³².- Se incorpora al RCFF el texto de la regla de la RMF, que considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

Resulta criticable el que se haya adoptado en el RCFF una regla que no ha sido del todo clara y puede ser aplicada de manera completamente subjetiva y discrecional por parte de las autoridades.

e) Casa habitación¹³³.- Se incorpora regla de la RMF para 2009 que considera que las personas físicas no han establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos.

¹²⁹ Regla I.2.1.1, RMF.

¹³⁰ Art. 4, RCFF.

¹³¹ Art. 7, RCFF.

¹³² Art. 6, RCFF.

¹³³ Art. 5, RCFF.

A nuestro parecer, la inclusión de la regla en comento realmente no aporta nada al momento de determinar cuándo se constituye una casa habitación, pues resulta evidente que el habitar un inmueble con fines turísticos no implica un ánimo de establecerse en él de manera definitiva. Anteriormente existía una regla administrativa que también consideraba que no constituía casa habitación los inmuebles destinados a fines recreativos.

Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes

a) Representación ante autoridades¹³⁴.- Podrá acreditarse la representación de una persona moral mediante (i) poder general para actos de administración; (ii) poder general para actos de administración y de dominio; (iii) poder para pleitos y cobranzas con todas las facultades generales y las que requieran cláusula especial, ratificadas las firmas ante fedatario público o ante la autoridad fiscal correspondiente.

En caso que las disposiciones legales así lo establezcan, podrá requerirse la presentación de un poder con características especiales para algún trámite en particular.

b) Pagos mediante cheque¹³⁵.- Se podrá realizar el pago de contribuciones y sus accesorios, así como de créditos fiscales, mediante cheques personales siempre y cuando (i) se emitan de la cuenta del contribuyente y (ii) se expidan por él mismo.

c) Compensaciones¹³⁶.- Se incluye la facultad para permitir la compensación contra un pago de lo indebido, siempre que dicho pago se hubiera realizado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución o aprovechamiento.

Cuando el contribuyente no efectúe la compensación total de contribuciones podrá (i) continuar compensando el remanente del saldo a favor en pagos futuros, o bien, (ii) solicitar su devolución.

d) Devoluciones¹³⁷.- Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y que tengan saldos a favor del IVA, deberán

¹³⁴ Art.10, RCFF.

¹³⁵ Art. 11, RCFF.

¹³⁶ Art. 12, RCFF.

¹³⁷ Art. 14, RCFF.

presentar solicitud de devolución acompañada de una declaratoria formulada por el CPR que dictamine los estados financieros por el periodo al que corresponda el saldo a favor, en la que manifieste haberse cerciorado de la razonabilidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y el impuesto acreditable declarado por el contribuyente.

Se precisa que en el caso de devoluciones de saldos a favor o pagos de lo indebido, si la devolución se efectúa fuera del plazo señalado, los intereses a pagar se computarán por cada mes o fracción que transcurra.

e) Responsables solidarios¹³⁸.- No serán responsables solidarios, las sociedades que inscriban en el registro o libro de acciones o partes sociales a socios o accionistas personas físicas y morales que no acrediten la existencia de una retención o un pago (dictamen), siempre y cuando conserven copia de la constancia que emita el SAT, a petición del socio o accionista, en la que se señale que se entregó a dicho órgano la documentación correspondiente (a la retención o a la presentación del dictamen).

Dicha constancia se requiere en sustitución al aviso -que bajo el Reglamento abrogado- tenía que presentarse dentro del mes siguiente al registro en el libro societario correspondiente.

Inscripción en el RFC

a) Solicitudes de Inscripción¹³⁹.- Se establecen las siguientes solicitudes de inscripción en el RFC:

- (i) Inscripción de personas físicas o morales residentes en México o residentes en el extranjero con EP en México;
- (ii) Inscripción y cancelación por fusión de sociedades;
- (iii) Inscripción y cancelación por escisión total de sociedades;
- (iv) Inscripción por escisión parcial de sociedades;

¹³⁸ Art. 17, RCFF.

¹³⁹ Art. 19, RCFF.

- (v) Inscripción de asociación en participación;
- (vi) Inscripción de personas morales residentes en el extranjero sin EP en México;
- (vii) Inscripción de personas físicas residentes en México y personas físicas residentes en el extranjero con EP en México;
- (viii) Inscripción de personas físicas sin actividad económica;
- (ix) Inscripción de personas físicas residentes en el extranjero sin EP en México, e
- (x) Inscripción de fideicomisos.

b) Plazos para la inscripción en el RFC¹⁴⁰. - Aun cuando antes era opcional, ahora las personas morales residentes en México presentarán su solicitud de inscripción al momento en que se firme el acta o documento constitutivo, a través del fedatario público que protocolice el instrumento constitutivo (incluso con motivo de fusión o escisión).

En caso que la persona moral no se constituya ante fedatario público, deberá presentarse la solicitud de inscripción dentro del mes siguiente a aquél en que se realice la firma del contrato, o la publicación del decreto o del acto jurídico que les dé origen.

En los demás supuestos, la inscripción deberá efectuarse dentro del mes siguiente a aquél en que (i) se actualice el supuesto jurídico o hecho que motive la presentación de declaraciones periódicas, de pago o informativas, por sí mismas o por cuenta de terceros, o (ii) los contribuyentes a quienes se realicen pagos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, comiencen a prestar sus servicios.

c) Fusión¹⁴¹. - La inscripción y cancelación en el RFC se presentará por la fusionante, con lo que se tendrá por cumplida la obligación de presentar el aviso de fusión y el aviso de cancelación ante el RFC de las fusionadas.

¹⁴⁰ Art. 20, RCFF.

¹⁴¹ Arts. 21, RCFF y 14-B, CFF.

d) Escisión¹⁴².- En caso de escisión total, el aviso de inscripción y cancelación se presentará por la escindida, debiendo presentar el RFC de la escidente, quien quedará relevada de presentar el aviso de cancelación.

En caso de escisión parcial, se presentará el aviso de inscripción por las sociedades escindidas, debiendo proporcionar la clave del RFC de la escidente.

e) Residentes en el extranjero¹⁴³.- Los residentes en el extranjero sin EP ni representante legal en México, presentarán su solicitud de inscripción y avisos ante el RFC incluso por correo certificado con acuse de recibo, ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o ante la autoridad que para tal efecto autorice el SAT.

f) Inscripción de trabajadores¹⁴⁴.- En caso de que el empleador solicite ante la autoridad fiscal el comprobante de inscripción del trabajador ante el RFC, deberá proporcionarle al trabajador dicho comprobante y copia de la solicitud de inscripción dentro de los 7 días siguientes en que haya presentado la mencionada solicitud.

Los patrones estarán obligados a corroborar la efectiva inscripción en el RFC, en aquellos casos en los que contraten a empleados que manifiesten contar con una inscripción previa.

Avisos al RFC¹⁴⁵

Se adicionan los siguientes:

- a)** Cambio de régimen de capital;
- b)** Corrección o cambio de nombre;
- c)** Actualización de actividades económicas y obligaciones;

¹⁴² Art. 21, RCFF.

¹⁴³ Art. 21, fracc. IV, RCFF.

¹⁴⁴ Art. 23, segundo párrafo RCFF.

¹⁴⁵ Art. 25, RCFF. Dichos Avisos deberán presentarse de conformidad con las fichas del CFF contenidas en el Anexo 1-A de la RMF para 2009.

- d)** Apertura o cierre de sucursales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades;
- e)** Inicio de liquidación;
- f)** Cancelación por liquidación de la sucesión;
- g)** Cancelación en el RFC por defunción;
- h)** Cancelación por liquidación total del activo;
- i)** Cancelación por cese total de operaciones;
- j)** Cancelación por fusión de sociedades;
- k)** Cambio de residencia fiscal;
- l)** Inicio de procedimiento de concurso mercantil.

Por regla general, los avisos deberán presentarse dentro del mes siguiente a aquél en que se actualice el supuesto jurídico o el hecho que lo motive, previo a la presentación de cualquier trámite que deba presentarse ante el SAT¹⁴⁶.

Como excepción a lo anterior *(i)* el aviso de inicio de liquidación se presentará cuando dé inicio el ejercicio de liquidación, dentro del mes siguiente a la fecha en que se presente la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente; *(ii)* el aviso de cancelación por liquidación total de activo se presentará conjuntamente con la declaración final total del activo de la sociedad, y *(iii)* el aviso de cambio de residencia fiscal se presentará a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en que suceda el cambio de residencia fiscal y con no más de dos meses de anticipación.

Asimismo, se describen los supuestos bajo los cuales se deberán presentar los diversos avisos, incorporando algunas reglas que se contenían en la RMF y en el anterior reglamento.

¹⁴⁶ Art. 25, penúltimo párrafo, RCFE.

Contabilidad

a) Sistemas y registros contables¹⁴⁷.- Se adicionan las siguientes obligaciones: (i) identificar las cuotas que correspondan a cada operación, acto o actividad realizados; (ii) además de garantizar el correcto asiento de todas las operaciones, actos y actividades, se deberá contar con la documentación e información de los registros de los mismos, y (iii) aunado al cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales, se deberá comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a subsidios.

Se elimina la regulación referente a máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Se establece la obligación de cumplir con las NOMS vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos, a aquellos que adopten el sistema de registro electrónico de los mismos.

b) Contabilidad simplificada¹⁴⁸.- Se incluye como requisito el que la contabilidad debe permitir identificar las operaciones bancarias y financieras del contribuyente.

c) Contabilidad en el domicilio fiscal y casos de destrucción o inutilización¹⁴⁹.- En caso de suspensión de actividades se deberá conservar la contabilidad en el último domicilio que se tenga manifestado en el RFC. Si con posterioridad se desocupa dicho domicilio, se deberá presentar aviso de cambio de domicilio señalando aquel en el que se conservará la contabilidad.

Se elimina la posibilidad de procesar a través de medios electrónicos, datos e información de la contabilidad del contribuyente, en un lugar distinto a su domicilio fiscal.

En el caso de destrucción, inutilización total, pérdida o robo de los libros o registros del contribuyente, el asiento de los nuevos registros no exime de las responsabilidades administrativas o penales que deriven de los actos u omisiones relacionados con la destrucción de la contabilidad.

¹⁴⁷ Arts. 29, fracc. I y 34 RCFF y 29-A a 29-K RCFF abrogado.

¹⁴⁸ Art. 35, RCFF.

¹⁴⁹ Arts. 36, 37 y 38, RCFF.

Comprobantes fiscales

a) Comprobantes simplificados¹⁵⁰.- Las personas que enajenen bienes o presten servicios al público en general, deberán expedir comprobantes simplificados cuando el importe de la operación sea igual o mayor a cien pesos.

La RMF establece que lo anterior no será aplicable tratándose de servicios de transporte colectivo urbano, suburbano, enajenación de bienes a través de máquinas expendedoras, o cuando el comprobante no pueda ser conservado por el contribuyente por tener que introducirse en máquinas que permitan el acceso a un lugar determinado. Las formas valoradas o prepagadas servirán como comprobantes fiscales¹⁵¹.

b) Verificación de datos de la persona que expide el comprobante. Se considera que se cumple dicho extremo cuando el pago de la contraprestación se efectúa a través de cheque nominativo para abono en cuenta de la persona que expide el comprobante o mediante transferencia electrónica a la cuenta de esta última persona.

c) Comprobantes impresos¹⁵².- Durante el ejercicio fiscal de 2010, los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, podrán seguir utilizando comprobantes impresos, siempre que: *(i)* se trate de contribuyentes que dictaminen o hayan optado por dictaminar sus estados financieros en el ejercicio fiscal inmediato anterior, y *(ii)* en el reporte mensual ante el SAT, sobre comprobantes fiscales digitales expedidos, se incluyan los datos de los comprobantes fiscales impresos que requiera el SAT.

d) Comprobantes que amparen donativos¹⁵³.- Se agregan algunos requisitos que deben cumplir dichos comprobantes.

e) Domicilio fiscal¹⁵⁴.- El domicilio que señalen los comprobantes fiscales debe coincidir con el que el contribuyente proporcionó en su

¹⁵⁰ Art. 41, RCFF y Regla I.2.10.1, RMF.

¹⁵¹ Regla I.2.10.1, RMF.

¹⁵² Art. 42, RCFF.

¹⁵³ Art. 46, RCFF.

¹⁵⁴ Art. 47, RCFF.

solicitud de inscripción o el manifestado en su aviso de cambio de domicilio fiscal en el RFC.

En caso de cambio de domicilio fiscal, se podrán continuar usando los comprobantes con el domicilio fiscal anterior hasta el mes siguiente a aquél en que se presente el aviso de cambio de domicilio en el RFC.

f) Descripción de mercancía¹⁵⁵.- En exceso a los requisitos señalados en el CFF, se establece que la mercancía deberá describirse detalladamente en los comprobantes fiscales, considerando características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras.

Declaraciones, solicitudes y avisos. Actividad preponderante¹⁵⁶

Se considera aquella actividad económica por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades.

Los contribuyentes que se inscriban en el RFC manifestarán como actividad preponderante aquella por la cual estimen que obtendrán el mayor ingreso respecto de cualquiera de sus otras actividades.

Para estos efectos, deberá acudir al "Catálogo de Actividades Económicas" que se publicará en la página de Internet del SAT¹⁵⁷.

Impedimentos a los Contadores Públicos Registrados para dictaminar¹⁵⁸

Se adicionan como impedimentos para que los CPR puedan formular dictámenes fiscales, cuando el contador o algún miembro de la firma a la que pertenezca, proporcionen al contribuyente a dictaminar los siguientes servicios: *(i)* preparación de la contabilidad; *(ii)* implementación, operación y supervisión de los sistemas del contribuyente; *(iii)* auditoría interna relativa a estados financieros y

¹⁵⁵ Art. 50, segundo párrafo, RCFF.

¹⁵⁶ Art. 57, RCFF.

¹⁵⁷ Regla I.2.8.4, RMF.

¹⁵⁸ Art. 67, fraccs. VII, VIII y IX, RCFF.

controles contables; (iv) preparación de avalúos o estimaciones de valor con efectos en registros contables; y/o (v) asesoría fiscal.

Con motivo del cabildeo realizado por asociaciones y colegios de contadores públicos, se logró que el SAT emitiera una regla miscelánea que delimita el alcance del precepto reglamentario, permitiendo que los contadores puedan dictaminar a los contribuyentes que son asesorados contable y/o fiscalmente por los miembros del despacho donde el CPR labore, siempre que los contadores referidos no participen o sean responsables de la toma de decisiones administrativas y/o financieras del contribuyente¹⁵⁹.

Información adicional a presentar al formular dictámenes fiscales¹⁶⁰

Se reforman sustancialmente las disposiciones reglamentarias relativas a la información que deberán contener los dictámenes fiscales, estableciendo básicamente: (i) la obligación de proporcionar información adicional a la antes solicitada; y (ii) la información solicitada deberá presentarse de manera pormenorizada y satisfaciendo diversos requisitos.

Declaratoria saldos a favor de IVA¹⁶¹

Se establecen los requisitos que deberá contener la declaratoria que con motivo de la devolución de saldos a favor de IVA formule el contador público registrado, en adición a los ya señalados mediante reglas de carácter general.

Infracciones fiscales¹⁶²

Se precisa que la actualización de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, pagadas extemporáneamente deberá computarse a partir del día siguiente al vencimiento del plazo de 45 días previsto en el CFF.

¹⁵⁹ Regla I.2.18.14, RMF.

¹⁶⁰ Arts. 68 a 82, RCFF.

¹⁶¹ Arts. 83 y 84, RCFF.

¹⁶² Art. 86, RCFF.

Garantía del interés fiscal¹⁶³

Se incluyen distintas modificaciones respecto al procedimiento de garantía del interés fiscal.

Interventor con cargo a caja¹⁶⁴

Se establecen las facultades que tendrá el interventor de caja, las cuales no estaban delimitadas con anterioridad.

Se imponen obligaciones al interventor con cargo a la caja, además de las previstas en el CFF, consistentes en verificar, obtener e integrar diversa documentación fiscal, financiera y contable relativa a la situación económica de la negociación.

Interventor administrador¹⁶⁵

Se señalan las obligaciones del interventor administrador, el cual además de las obligaciones señaladas en el CFF, deberá elaborar un informe sobre la situación general de la negociación al iniciar la intervención, así como preparar mensualmente un informe sobre los movimientos realizados en el mes; dichos informes deberán presentarse ante las autoridades fiscales.

Subasta pública a través de medios electrónicos¹⁶⁶

Se establecen las reglas a seguir tratándose de la enajenación de bienes por subasta pública realizada a través de la página de internet del SAT, las cuales se encontraban previstas previamente en la RMF.

¹⁶³ Arts. 93, fracc. I y 99, RCFF.

¹⁶⁴ Arts. 109 y 110, RCFF.

¹⁶⁵ Art. 111, RCFF.

¹⁶⁶ Arts. 113 al 120, RCFF.

TESIS

SEJUFE

En el presente apartado se comentan algunas tesis que estimamos fueron relevantes en el ejercicio de 2009.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Contabilidad pérdidas fiscales

Señala la Primera Sala de la SCJN que las modificaciones al CFF vigentes a partir de 2007, para establecer la obligación de conservar la documentación comprobatoria que acredite el origen de las pérdidas fiscales para ejercer el derecho de amortizarlas cuando la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación, no es violatoria del principio de irretroactividad de la ley.

Lo anterior, atendiendo a la relevante tesis jurisprudencial denominada "teoría de los componentes de la norma", la cual señala que cuando una norma prevé un supuesto complejo integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia, y algunos de ellos no se ejecutan durante la vigencia de la norma que los creó, si se modifican por una posterior, ésta no puede considerarse retroactiva.

Ello, dado que los particulares que disminuyeron sus pérdidas fiscales en ejercicios subsecuentes a aquellos en las que se generaron, tenían obligación de conservar la documentación que acreditara su origen, por un periodo de cinco años a partir de la presentación de la última declaración del ejercicio en que se aplicaran aquéllas, por lo que las modificaciones al CFF a partir de 2007, rigen hacia el futuro, en tanto que es aplicable a los contribuyentes para quienes no se había agotado el plazo de cinco años establecido antes de la reforma mencionada, ya que en ese caso no se habrían materializado los efectos de la norma anterior a 2007¹⁶⁷.

¹⁶⁷ PÉRDIDAS FISCALES. EL ARTÍCULO 30 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007, AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE CONSERVAR LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA QUE ACREDITE EL ORIGEN DE AQUÉLLAS, INDEPENDIEMENTE DEL EJERCICIO DE QUE SE TRATE, NO VIOLA LA

De dicho precedente se advierte que las autoridades fiscales están facultadas para requerir documentación que acredite el origen de pérdidas de ejercicios anteriores, respecto a periodos previos a 2007, siempre y cuando ello ocurra dentro de los cinco años siguientes a partir de la presentación de la última declaración en la que se aplicaron dichas pérdidas.

INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS

Aplicación de disposiciones constitucionales¹⁶⁸

En este precedente que resolvió una contradicción de tesis, pero que no constituye jurisprudencia, la SCJN aborda el tema del denominado “control difuso de la constitucionalidad” bajo el cual los tribunales deben resolver las controversias que se les planteen bajo lo preceptuado por la CPEUM.

Al efecto, se resuelve que las autoridades distintas a los jueces (y/o tribunales) que resuelvan controversias constitucionales, deben aplicar la Constitución hasta el límite dispuesto en una ley pero acorde a esta última.

De esta suerte, pensamos que en materia tributaria, se admite como válido el que jueces diferentes a los que tienen la facultad (y obligación) de conocer controversias de carácter constitucional (como lo son los magistrados del TFJFA) puedan resolver las controversias que les planteen conforme a las leyes que rijan dichas controversias, pero en consonancia con su interpretación acorde a la CPEUM.

GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. Tesis aislada 1a. CXXXIX/2009 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, tomo XXX, Septiembre de 2009. Página 450.

¹⁶⁸ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SU APLICACIÓN DIRECTA CORRESPONDE INDISTINTAMENTE A TODAS LAS AUTORIDADES ORDINARIAS O DE CONTROL CONSTITUCIONAL, SIEMPRE Y CUANDO NO DESAPLIQUEN, PARA ESE EFECTO, UNA LEY SECUNDARIA. Tesis aislada 2ª. CLXII/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009. Páginas 781 y 782.

INTERPRETACIÓN DE NORMAS CONSTITUCIONALES¹⁶⁹

Ciertas sentencias que emiten jueces en materia constitucional (juzgados de distrito o tribunales colegiados de circuito) pueden ser objeto de un recurso de revisión ante la SCJN cuando se establece la “interpretación directa” de un precepto constitucional.

En un interesante análisis de la Primera Sala de la SCJN se refiere qué debe entenderse por “interpretación directa” de un precepto constitucional, estableciendo los criterios siguientes:

Positivos: 1) cuando se interprete –bajo los métodos jurídicos ordinarios- cierta norma constitucional concreta, 2) cuando se puedan tomar aspectos de carácter político, económico y social para desentrañar el sentido de la norma constitucional.

Negativos: 1) no habrá tal si únicamente se refiere un criterio de la SCJN, 2) la sola mención de un precepto constitucional en una sentencia de un tribunal colegiado no constituye una interpretación directa, 3) tampoco hay tal si se deja de aplicar o considera infringida una norma constitucional, y 4) la petición en abstracto formulada a un tribunal colegiado de circuito para que interprete algún precepto constitucional no hace procedente el recurso de revisión si dicha interpretación no se vincula a un acto reclamado.

No doble tributación en impuesto sobre nóminas e ISR¹⁷⁰

En precedente aislado de un tribunal colegiado, se refiere que cada uno de estos gravámenes tiene un hecho imponible distinto; el impuesto sobre nóminas, el pago por remuneración de un trabajo personal subordinado, y el segundo, la obtención de un ingreso por una persona física con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado.

¹⁶⁹ INTERPRETACIÓN DIRECTA DE NORMAS CONSTITUCIONALES. CRITERIOS POSITIVOS Y NEGATIVOS PARA SU IDENTIFICACIÓN. Tesis aislada 1ª. XCI/2009, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Junio de 2009. Página 2688.

¹⁷⁰ DOBLE TRIBUTACIÓN. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE LOS IMPUESTOS SOBRE NÓMINAS Y SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS ASALARIADAS, EN TANTO TIENEN DIVERSOS HECHOS IMPONIBLES. Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. I.15º.A.114, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009. Página 2688.

En esta línea, -y en esto radica la mención de este precedente- el tribunal refirió que el titular de la potestad tributaria (el Estado) puede tipificar en ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, esto es, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos.

Por ende, se ratifica que el órgano de creación de leyes puede crear gravámenes bajo cualquier criterio que en su concepto denote manifestación de riqueza; circunstancia que puede ser trascendente en caso de prosperar los intentos legislativos (que en la sección respectiva se comentan en la presente Actualización Tributaria) de limitar los derechos de defensa constitucional de los gobernados en materia tributaria, puesto que acorde al criterio comentado, prácticamente cualquier apreciación de riqueza (real o supuesta) podría ser objeto de tributación sin un derecho efectivo de defensa a favor de los gobernados.

Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE¹⁷¹

El Pleno de la SCJN dispone que su naturaleza es lo que la doctrina extranjera denomina como “ley suave”, esto es, un instrumento cuasi legal que o bien no tiene fuerza vinculante, o la que puedan tener es menor que la legislación tradicional.

Así, los comentarios constituyen fuente de interpretación de los tratados fiscales que se celebren con base en aquéllos; en este sentido, el TFJFA en precedentes anteriores había sostenido (sin definir su carácter), que los citados Comentarios constituyen una fuente “privilegiada” de interpretación de los tratados fiscales.

¹⁷¹ RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO. P. XXXVI/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXX, Enero de 2009. Páginas 91 y 92.

LEY DE AMPARO

Establecimiento de criterios por la SCJN¹⁷²

La Primera Sala de la SCJN dispuso en precedente que en un amparo contra leyes, la interpretación que haga no se limita a la efectuada por el tribunal inferior, sino que debe (de manera imperativa) establecer la propia en la definición de constitucionalidad de la controversia que debe resolver.

Caducidad en el cumplimiento de sentencias

El Pleno de la SCJN mediante contradicción de tesis estableció que para que opere la caducidad de los procedimientos tendientes al cumplimiento de las sentencias de amparo, es necesaria la concurrencia de la inactividad procesal y de la falta de promoción de la parte interesada, es decir, se requiere la actualización de ambos requisitos en un lapso de 300 días¹⁷³.

Resulta acertado el citado criterio, pues con anterioridad se podía decretar la caducidad del procedimiento tendiente al cumplimiento de las sentencias de amparo, aun cuando el juzgador emitiera actuaciones en las que requiriera a las autoridades dieran cumplimiento a dichas sentencias, con lo cual se archivaban expedientes no obstante que el procedimiento era impulsado por el propio juzgador.

Término para la presentación del amparo directo

La Segunda Sala de la SCJN estableció que la presentación de la demanda de amparo es oportuna en la primera hora hábil del día siguiente al del vencimiento del plazo, cuando en virtud de un acuerdo administrativo o ley se restrinja la posibilidad de presentar la demanda

¹⁷² AMPARO CONTRA LEYES. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN NO ESTÁ CONSTREÑIDA A LA INTEPRETACIÓN QUE LA RESPONSABLE, EL JUEZ O EL TRIBUNAL REALIZARON DEL PRECEPTO CUESTIONADO, SINO QUE DEBE ESTABLECER LA PROPIA PARA HACER EL PRONUNCIAMIENTO DEFINITIVO DE CONSTITUCIONALIDAD. Tesis aislada 1ª. C/2009 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXX, Agosto de 2009. Página 55.

¹⁷³ CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS TENDENTES AL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DE AMPARO. PARA QUE OPERE DEBE ACTUALIZARSE LA INACTIVIDAD PROCESAL Y LA FALTA DE PROMOCIÓN DE PARTE INTERESADA. Jurisprudencia P./J. 104/2009 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Agosto de 2009. Página 5.

hasta las veinticuatro horas del día de vencimiento, puesto que la acción de amparo no puede limitarse mediante la reducción del término, toda vez que la parte quejosa cuenta con un lapso determinado y el último día de éste se debe de contar como de veinticuatro horas¹⁷⁴.

Debe tenerse en cuenta dicho precedente para los supuestos en que no sea posible presentar la demanda de amparo directo en el último día del plazo con el que se cuenta para tal efecto, con motivo de que la oficialía de partes del tribunal responsable cierre antes de concluir las 24 horas de tal día.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Principio de generalidad de los tributos

A criterio de la Primera Sala de la SCJN, no se viola el principio de generalidad tributaria, cuando las disposiciones fiscales establezcan excepciones a las obligaciones de pago de contribuciones respecto a personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir, reconociendo la exclusión a la imposición al “mínimo vital”, pues ello sólo agravaría la ya precaria situación¹⁷⁵.

Si bien la citada tesis reconoce que la situación precaria de ciertas personas impide que queden gravadas, sin que ello transgreda el principio de generalidad de las contribuciones, a nuestro criterio el “mínimo vital” no ha venido siendo el parámetro más común del legislador para otorgar tratamientos tributarios desiguales, por lo que la

¹⁷⁴ DEMANDA DE AMPARO DIRECTO. ES OPORTUNA SU PRESENTACIÓN EN LA PRIMERA HORA HÁBIL DEL DÍA SIGUIENTE AL DEL VENCIMIENTO DEL PLAZO, CUANDO CON MOTIVO DE UN HORARIO DE LABORES FIJADO EN ACUERDOS ADMINISTRATIVOS O LEYES SECUNDARIAS SE RESTRINGIERON LAS VEINTICUATRO HORAS. Jurisprudencia 2a./J. 108/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Agosto de 2009. Página 154.

¹⁷⁵ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada: 1a. X/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Enero de 2009. Página 547.

GENERALIDAD TRIBUTARIA. RELACIÓN DEL PRINCIPIO RELATIVO CON LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. Tesis aislada 1a. XVIII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Enero de 2009. Página 553.

SCJN debería analizar y establecer criterios objetivos que permitan resolver en qué situaciones es justificable el eximir del pago de contribuciones a ciertos causantes.

Por otra parte, resulta criticable el que la SCJN manifieste que es justificable desde una perspectiva constitucional, cualquier imposición a aquellos contribuyentes que manifiesten una capacidad mayor al mínimo vital.

Lo anterior, puesto que bajo dicha postura se puede justificar todo tipo de gravamen ruinoso, quedando facultado el legislador a establecer bases gravables sobre fuentes de riquezas ficticias, tasas excesivas, eliminar conceptos disminuíbles, etc., con la aparente justificación de que cualquier persona que no se encuentre incluida dentro del citado "mínimo vital", estará en posibilidad de contribuir al gasto público en las condiciones que el legislador lo decida.

Exención bursátil

Si bien se mantiene vigente la exención del ISR para las personas físicas por los ingresos provenientes de enajenación de acciones realizada a través de BMV, a partir de octubre de 2007 se estableció en la LISR que quedarían excluidos de dicha exención, quienes tengan directa o indirectamente el 10% o más de las acciones del capital social de la emisora, cuando en un periodo de veinticuatro meses se enajene dicho porcentaje o más de las acciones mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, o si la persona o grupo de personas que tengan el control de la emisora lo enajenen en el plazo y condiciones señalados.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN resuelve que las excepciones a dicha exención no resultan discriminatorias, puesto que el legislador no tenía la intención de incentivar la exención por sí misma, por lo que resulta aceptable que existan casos de exclusión.

Sin embargo, continúa señalando el Máximo Tribunal que la exención es un estímulo para promover ciertas conductas entre los agentes económicos y si bien los sujetos excluidos también podían contribuir a tales fines, no están en condiciones que ameritaran un incentivo especial para participar en dichos propósitos¹⁷⁶.

¹⁷⁶ RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ESTABLECE UN BENEFICIO DISCRIMINATORIO NI PRETENDE FAVORECER ARBITRARIAMENTE A UN SECTOR DETERMINADO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 2 DE OCTUBRE DE 2007). Tesis aislada 1a. XV/2009 de la Primera Sala de la

De este primer precedente, se advierte una contradicción por parte de la Primera Sala, puesto que por un lado manifiesta que el legislador no tenía intención alguna de promover la exención del pago del ISR por los ingresos generados por enajenación de acciones en bolsa, pero posteriormente afirma que la exención constituye un estímulo para promover ciertas conductas (compra y venta de acciones a través de la BMV), además de que no señala los motivos por los que se justifica la exclusión de ciertos supuestos.

Señala igualmente la Primera Sala que la exención constituye una medida adecuada para incentivar el mercado de valores, con el consecuente incremento de recursos para el financiamiento de proyectos empresariales, procurándose las condiciones que favorecerían la movilidad de capitales y, finalmente, promoviendo la diversificación de la propiedad empresarial, al procurar reducir el grado de concentración accionaria. Por ello, no se viola el principio de equidad considerando que las hipótesis que regulan tanto la exención como las excepciones a ésta, se configuraron atento a las finalidades mencionadas¹⁷⁷.

No obstante que la SCJN detalla cuáles fueron los fines para el establecimiento de dicha exención, resulta criticable que no señale concretamente las razones por las que supuestamente no se cumple con dichos fines cuando en un periodo de veinticuatro meses se enajene el 10% o más de las acciones mediante una o varias operaciones, o si la persona o grupo de personas que tengan el control de la emisora lo enajenen en el plazo y condiciones señalados.

A criterio de la SCJN se pretende acotar la exención para evitar abusos, conservando el incentivo al mercado de valores "siempre que las operaciones que se realicen en éste contribuyan al desarrollo económico y financiero del país y no para incentivar operaciones de compra y venta de empresas a través de bolsa de valores", lo que implica que el legislador procuró impedir que se acuda a la exención como fin y no

Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Enero de 2009. Página 556.

¹⁷⁷ RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 2 DE OCTUBRE DE 2007). Tesis aislada 1a. XII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Enero de 2009. Página 557.

como medio encaminado a la consecución de los propósitos con que se creó dicha exoneración¹⁷⁸.

Resulta criticable que la SCJN justifique las excepciones a la aplicación de la exención que nos ocupa, en atención al “aparente” propósito que pudiera tener el inversionista al efectuar una venta de acciones en la BMV, puesto que siempre que dicho fin sea lícito, ello no debería ser un parámetro que justifique tratamientos discriminatorios.

Adicionalmente, el que una persona enajene acciones en la forma en que quedan excluidas de la exención, no necesariamente implica que tenga un propósito contrario al perseguido por el legislador, consistente en “que las operaciones que se realicen contribuyan al desarrollo económico y financiero del país”.

Destrucción de mercancías

A criterio de la Primera Sala, no viola el principio de proporcionalidad tributaria el que la deducción del costo de mercancías esté condicionada a que previo a su destrucción, sean ofrecidas en donación, pues se atiende a la verdadera capacidad contributiva al poder aplicar la deducción del costo de mercancías ya no comercializables, además de que dicho requisito formal no constituye una medida arbitraria, pues al disponer que las mercancías deben ofrecerse en donación a instituciones 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, tiene como finalidad ayudar a la población más necesitada¹⁷⁹.

Consideramos que es razonable el criterio de la Corte, pues la condicionante a la deducción que nos ocupa efectivamente se vincula a la atención de necesidades básicas tales como alimentación, vestido, vivienda o salud; sin embargo, es cuestionable que dicha condicionante

¹⁷⁸ RENTA. FINALIDAD DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 2 DE OCTUBRE DE 2007). Tesis aislada 1a. XI/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUF, XXIX, Enero de 2009. Página 558.

¹⁷⁹ DEDUCCIONES. DEBEN REUNIR EL REQUISITO AL QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XXII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONSISTENTE EN OFRECER EN DONACIÓN LOS PRODUCTOS, ANTES DE PROCEDER A SU DESTRUCCIÓN, LO CUAL NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XXI/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUF, XXIX, Febrero de 2009. Página 426.

sea aplicable a mercancías que en nada atienden a alguna de dichas necesidades.

Pérdida en venta de acciones

Se eleva a nivel jurisprudencial el añejo criterio de la SCJN en que resuelve que es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria el que la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, limite la posibilidad de deducir pérdidas por enajenación de acciones y otros títulos valor, al monto de las ganancias obtenidas por ese concepto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, pues obliga a cubrir el ISR en función de una capacidad económica irreal¹⁸⁰.

Consideramos acertado el que la Primera Sala haya reiterado dicho criterio, confirmando la flagrante falta de proporcionalidad que genera las limitantes a la deducción por pérdida en venta de acciones.

Sin embargo, advertimos que la SCJN ha sido en ocasiones incongruente con sus propios criterios, pues en temas similares al que se analiza, ha venido justificando claras violaciones al principio de proporcionalidad, lo que genera una clara incertidumbre entre los particulares que acuden a la vía del amparo a impugnar la constitucionalidad de actos legislativos en materia fiscal.

Por su parte, la Segunda Sala resolvió que es violatorio del principio de equidad el impedimento a la deducción de pérdidas en venta de acciones y otros títulos valor, cuando resulten superiores a las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, tanto para empresas con autorización para consolidar su resultado fiscal, como para el resto de las personas morales, toda vez que aquellas desarrollan actividades empresariales habitualmente, con lo cual las acciones con las que realizan sus operaciones se convierten en mercancías, a diferencia de las empresas que no consolidan, las cuales al hacer transacciones con acciones, obtienen ingresos no habituales, lo que implica que se dé un trato igual a contribuyentes en situaciones distintas.

¹⁸⁰ RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 1a./J. 17/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Marzo de 2009. Página 283.

Diferimos del criterio señalado con anterioridad, puesto que es incorrecto el considerar que las sociedades que consolidan para efectos fiscales, son las únicas que realizan comúnmente operaciones de compra y venta de acciones, por lo que a nuestro criterio no hay una situación de desigualdad entre las personas morales de dicho régimen opcional con el resto de las citadas entidades¹⁸¹.

Por otro lado, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que el RLISR (vigente hasta el 17 de octubre de 2003) no viola el principio de proporcionalidad tributaria al establecer que para la deducción de las pérdidas que provengan de la enajenación de partes sociales o acciones distintas a las que se coloquen entre el gran público inversionista, debe considerarse como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o parte social actualizado.

Lo anterior, toda vez que a criterio de la SCJN el citado parámetro resulta objetivo y valido porque deriva de la mecánica que opera en la compra y venta de acciones y del capital contable de la sociedad mercantil, el cual refleja la situación financiera de la sociedad, y por ende, la capacidad contributiva del causante¹⁸².

A nuestro parecer es congruente el criterio de la Corte, puesto que el capital contable efectivamente muestra la situación financiera de una entidad y, por lo tanto, es un parámetro válido para determinar el ingreso obtenido en venta de acciones.

Asimismo, la SCJN ha determinado que el citado ordenamiento no vulnera el principio de reserva de ley que rige en materia reglamentaria, puesto que, no obstante que en el RLISR se establece el elemento de capital contable, ello no implica la introducción de elementos ajenos a la mecánica prevista en la LISR, toda vez que en la Ley se establece un

¹⁸¹ RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 141/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJIFE, XXX, Septiembre de 2009. Página 678.

¹⁸² RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2003, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a. XCIII/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJIFE, XXX, Agosto de 2009. Página 229.

sistema integral que regula la enajenación de acciones, por lo cual, el Reglamento no impone cargas adicionales a las previstas en la Ley¹⁸³.

Criterios de sujeción fiscal

La Primera Sala de la SCJN reconoce como criterios válidos y objetivos de asignación tributaria los que a continuación se mencionan, sin que deba prevalecer uno sobre el otro: (i) el principio personalista, que implica la tributación de toda la renta de un residente de determinado territorio, independientemente de la localización de la fuente de la renta; y (ii) el principio de territorialidad, basado en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un territorio específico¹⁸⁴.

Dividendos piramidados

La LISR que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001, establecía la obligación a cargo de los contribuyentes que hubieren reinvertido sus utilidades difiriendo el pago del ISR, de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos provenientes de la CUFINRE por el factor de 1.5385, a fin de cubrir dicho impuesto.

La SCJN ya ha resuelto en algunos precedentes que la circunstancia de que el ISR diferido se cubra sobre una base "piramidada", no resulta desproporcional, en virtud de que de no piramidarse el dividendo distribuido tendría como efecto que los contribuyentes que hubieren reinvertido utilidades generando saldo en la CUFINRE, no cubran en su totalidad el impuesto diferido.

Ahora bien, recientemente la Primera Sala de la SCJN resolvió que dicho mecanismo tampoco es violatorio del principio de legalidad tributaria, pues aun cuando en el proceso legislativo no se justificó la creación del factor, lo cierto es que no se le puede exigir al legislador que establezca específicamente, en la ley o en la exposición de motivos, el

¹⁸³ RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2003, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY QUE RIGE EN MATERIA REGLAMENTARIA. Tesis aislada 2a. XCII/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Agosto de 2009. Página 229.

¹⁸⁴ IMPUESTOS. PARA DETERMINARLOS EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA ACUDIR A LOS DISTINTOS CRITERIOS DE SUJECCIÓN FISCAL. Tesis aislada 1a. XXX/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Marzo de 2009. Página 403.

procedimiento matemático por el cual surgió el factor de piramidación señalado, toda vez que ello deriva de la propia mecánica establecida para el cálculo del impuesto cuando el contribuyente haya decidido diferir su pago¹⁸⁵.

Consideramos que si bien en su momento pudo resultar cuestionable la proporcionalidad del factor de piramidación, coincidimos que no es violatorio del principio de legalidad tributaria el que no se establezca en ley o en la exposición de motivos el cálculo matemático del que surge el factor, puesto que no por ello hay una omisión en ley de alguno de los elementos esenciales de la contribución.

Requisito de estricta indispensabilidad de las deducciones

En precedentes previos, la SCJN ha resuelto que los criterios para determinar la estricta indispensabilidad de una erogación para efectos de su deducción, consisten en que la erogación se vincule a la generación de ingresos del contribuyente y que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente.

Recientemente y de forma acertada, la SCJN confirma que las erogaciones estrictamente indispensables son aquéllas vinculadas con la generación de ingresos del contribuyente, aclarando que no necesariamente deberán corresponder a la actividad preponderante del contribuyente¹⁸⁶.

Con lo anterior, se podrán evitar ciertos abusos de las autoridades, las cuales con el pretexto de que ciertas erogaciones no se vinculan con el objeto social del contribuyente, han venido rechazando deducciones de gastos que están relacionados con la generación de ingresos, al considerar que no son estrictamente indispensables.

¹⁸⁵ RENTA. EL ARTÍCULO 10-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE MULTIPLICAR LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS POR EL FACTOR DE 1.5385, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XLII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJIFE, XXIX, Abril de 2009. Página 586.

¹⁸⁶ RENTA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE. Tesis aislada 1a. XLVI/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJIFE, XXIX, Abril de 2009. Página 589.

Devolución del subsidio para el empleo

De forma análoga a como sucedió con el crédito al salario, la Segunda Sala de la SCJN ha resuelto que si una vez agotado el acreditamiento del subsidio para el empleo pagado en contra del ISR a cargo, quedan saldos a favor, éstos pueden solicitarse en devolución, pues en caso contrario el empleador las absorbería con su patrimonio¹⁸⁷.

Es acertado el citado criterio pues el subsidio para el empleo constituye un estímulo otorgado por el Estado, que no debe ser absorbido por los patrones que lo pagan. Inclusive, dicho criterio judicial dio lugar a la emisión de un criterio normativo en el que las autoridades han confirmado que es factible la devolución del subsidio para el empleo una vez efectuado el acreditamiento.

PTU deducible/disminuible

A partir del ejercicio de 2006, la PTU pagada puede disminuirse de la utilidad fiscal del ejercicio, lo que a criterio de la Primera Sala de la SCJN se traduce en que no resulte desproporcional la prohibición a su deducción, ya que con la citada modificación a la mecánica del cálculo del ISR, no se afecta la base gravable¹⁸⁸.

Dicho criterio es coincidente con el que ya había establecido la Segunda Sala sobre este mismo tema, lo que consideramos resulta correcto, puesto que al permitirse a los contribuyentes disminuir la PTU de la utilidad fiscal, se reconoce su auténtica capacidad contributiva, siendo que una declaratoria de inconstitucionalidad, llevaría a que los contribuyentes le dieran un doble efecto a la disminución de la PTU.

¹⁸⁷ SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO. Tesis aislada 2a. XXXVIII/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Abril de 2009. Página 733.

¹⁸⁸ RENTA. CON LA INCORPORACIÓN EN LA MECÁNICA DEL IMPUESTO RELATIVO DE LA "DISMINUCIÓN" DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS SE RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Tesis aislada 1a. LXXIII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXIX, Mayo de 2009. Página 93.

Deducciones estructurales y no estructurales

La Primera Sala efectúa una distinción entre dos tipos de deducciones en el ISR: i) Estructurales, que son aquellas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, frenar o corregir los excesos de progresividad, coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva; y las ii) No estructurales o "beneficios", que son figuras que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del ISR pero que tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica de política fiscal o de carácter extrafiscal.

Continúa señalando la Primera Sala, que las deducciones estructurales son aquellas que necesariamente deben ser contempladas por el legislador en atención al principio de proporcionalidad tributaria, mientras que las no estructurales simplemente son normas "típicamente promocionales" que tienen como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público¹⁸⁹.

Resulta ciertamente criticable que sean poco claros los criterios señalados por la SCJN para determinar en qué categoría de deducciones (estructurales o no estructurales) debe situarse cada concepto deducible, ya se han dado casos en los que el legislador ha eliminado la posibilidad de deducir conceptos que antes eran deducibles, bajo la supuesta justificación de que anteriormente constituían beneficios gratuitos en atención a determinadas situaciones sociales, económicas o de otra índole (vgr. IMPAC en 2007), lo que deja en estado de indefensión al contribuyente para hacer valer sus derechos en contra de dichos actos legislativos.

Función de las deducciones

La Primera Sala efectúa un análisis de la naturaleza y función de las deducciones en el ISR, concluyendo que estas permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, que por

¹⁸⁹ DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Tesis aislada 1a. LXIX/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUF, XXIX, Mayo de 2009. Página 84.

conducto de ellas pueda concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada¹⁹⁰.

Si la SCJN reconoce que a través de las deducciones se permite reflejar los aspectos relevantes del hecho imponible y, consecuentemente, la verdadera capacidad contributiva de los causantes, sería plausible que al analizar la constitucionalidad del IETU, el Máximo Tribunal mantuviera el mismo criterio y reconociera que se violan principios constitucionales al excluir algunos conceptos que tendrían que ser deducibles.

Costo fiscal de acciones¹⁹¹

En línea con lo resuelto previamente al efecto por la SCJN, la Primera Sala de dicho tribunal resuelve que no existe justificación constitucionalmente válida para diferenciar el cálculo del costo fiscal de las acciones en función del periodo de tenencia (inferior o mayor a 12 meses) del enajenante.

Por su lado, la misma sala de la SCJN resolvió que la metodología de cálculo de dicho costo para el caso de tenencias accionarias inferiores a 12 meses no puede tener como razón ni justificación el evitar conductas irregulares, como reportar pérdidas mayores a las realmente sufridas por el enajenante que propicien conductas de elusión fiscal.

¹⁹⁰ RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO. Tesis aislada 1a. LXVIII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFÉ, XXIX, Mayo de 2009. Página 89.

¹⁹¹ RENTA. EL ESTABLECIMIENTO DE UN TRATO DIFERENCIADO PARA EL CÁLCULO DEL COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN CUANDO SE ENAJENAN TÍTULOS CON UN PLAZO DE TENENCIA DE HASTA DOCE MESES, EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO PUEDE JUSTIFICARSE VÁLIDAMENTE ALUDIENDO A LA MAYOR FACILIDAD DE EL CÁLCULO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). Tesis aislada 1ª. XLIV/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009. Páginas 588 y 589.

RENTA. EL ARTÍCULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN TRATAMIENTO DIVERSO ENTRE CONTRIBUYENTES A FIN DE CALCULAR EL COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN, ATENDIENDO AL PERIODO DE TENENCIA ACCIONARIA, NO PERSIGUE EL FIN CONSISTENTE EN EVITAR QUE SE REPORTEN PÉRDIDAS MAYORES A LAS REALMENTE SUFRIDAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). Tesis aislada 1ª. XLV/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009. Páginas 586 y 587.

Ambos criterios nos parecen apropiados y esperaríamos que futuras controversias de contenido análogo a lo planteado fueren resueltas en congruencia con los mismos.

Regímenes fiscales preferentes (“paraísos fiscales”)

Como comentamos en nuestra Actualización Tributaria 2009, la Primera Sala de la SCJN resolvió en septiembre de 2007 (según publicaciones en el SEJUFE de febrero de 2008) que este régimen respeta las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias.

En trece tesis aisladas, el Pleno de la SCJN continuó resolviendo que este régimen de tributación es constitucionalmente apropiado, sobre las que destacamos las siguientes:

- a) El régimen no obliga a conocer la legislación fiscal extranjera a fin de determinar el ISR a enterar en México¹⁹².
- b) El establecimiento de requisitos para poder tomar la deducción de ciertos conceptos o aplicar pérdidas no es desproporcional¹⁹³.
- c) El pago de este impuesto en forma cedular (sin acumularlos a otros ingresos) no es inequitativo¹⁹⁴.

¹⁹² RENTA. EL ARTÍCULO 212 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO OBLIGA A CONOCER LA LEGISLACIÓN FISCAL EXTRANJERA A FIN DE DETERMINAR EL MONTO DEL IMPUESTO A ENTERAR EN MÉXICO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). P. XXXI/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 72 y 73.

¹⁹³ RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER DIVERSOS REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN DE CIERTOS CONCEPTOS O PARA LA DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). P. XL/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 75 y 76.

¹⁹⁴ RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTOS DERIVADO DE LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). P. XLI/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 76 y 77.

- d)** La existencia (o no) de acuerdos amplios de intercambio de información para definir si se está en el régimen no es ilegal¹⁹⁵.
- e)** El sistema de REFIPRES no grava los beneficios empresariales de una empresa residente en países con los que se tiene celebrado tratado para evitar la doble tributación¹⁹⁶.
- f)** El gravamen respecto de los ingresos que aun no se hubieran percibido bajo este sistema, no viola la garantía de proporcionalidad¹⁹⁷.

Planes de opciones sobre acciones

Según expresamos en nuestra Actualización Tributaria 2009, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que el régimen no viola el principio de equidad tributaria, puesto que las opciones sobre acciones consisten en una prestación laboral diferente de una operación financiera derivada; y tampoco el de legalidad tributaria puesto que aun cuando la LISR no define el concepto "valor de mercado", éste se revela de la realidad del mercado.

¹⁹⁵ RENTA. EL OCTAVO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 212 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA EXISTENCIA O INEXISTENCIA DE UN ACUERDO AMPLIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMO PARÁMETRO DE IDENTIFICACIÓN DE LOS INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). P. XL/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 75 y 76.

¹⁹⁶ RENTA, LAS DISPOSICIONES DEL CAPITULO I DEL TITULO VI DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECEN LA FORMA EN QUE SE TRIBUTA POR LOS INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO SOMETEN A IMPOSICIÓN EN MÉXICO LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN PAÍSES CON LOS QUE SE TENGA CELEBRADO UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, POR LO QUE NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005) P. XXXV/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 86 y 87.

¹⁹⁷ RENTA. LOS ARTÍCULOS 212 Y 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN MECANISMO PARTICULAR DE TRIBUTACIÓN QUE GRAVA LOS INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN DISTRIBUIDO LOS INGRESOS, DIVIDENDOS O UTILIDADES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). XXXVIII/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Julio de 2009. Páginas 89 a 91.

En un par de precedentes, la Primera Sala reitera que dichas opciones son remuneraciones para los trabajadores, y que tampoco constituyen operaciones financieras derivadas, justificándose la diferenciación del régimen fiscal entre éstas y las opciones¹⁹⁸.

Ingresos de espectáculos públicos para residentes en el extranjero¹⁹⁹

En jurisprudencia por contradicción de tesis, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que los diversos gastos que efectúa una empresa residente en México que contrata los servicios de un residente en el extranjero para la presentación de un espectáculo público en México son ingresos para este último por haberle beneficiado o evitado la incursión de una erogación.

Como se sabe, la LISR dispone de forma limitativa los casos (entre ellos, los obtenidos como artistas, deportistas y espectáculos públicos) en que los residentes en el extranjero están obligados al pago de este impuesto por sus ingresos provenientes de fuente de riqueza en nuestro país. Dicho ordenamiento igualmente expresa que forman parte de esos ingresos (esto es, forman parte de la base gravable) los pagos que

¹⁹⁸ OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES. LA PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 110, FRACCIÓN VII, Y 110-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005. ES UNA REMUNERACIÓN. Tesis aislada 1ª. CLII/2009 de la Primera Sala de la SCJN visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Septiembre de 2009. Páginas 448 y 449.

OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 110, FRACCIÓN VII, Y 110-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005 Y OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS. CONCEPTO Y NOTAS DISTINTIVAS. Tesis aislada 1ª. CL/2009 de la Primera Sala de la SCJN visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXIX, Septiembre de 2009. Página 449.

¹⁹⁹ RENTA. PARA EFECTOS DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO, LOS GASTOS DE HOSPEDAJE, GESTORÍA, CUOTAS DE INMIGACIÓN, TRANSPORTE Y SINDICADO DE MÚSICOS EFECTUADOS POR LA EMPRESA QUE CONTRATA LOS SERVICIOS DE UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO PARA LA PRESENTACIÓN DE UN ESPECTÁCULO EN TERRITORIO NACIONAL CONSTITUYEN INGRESOS PARA ÉSTE, POR HABERLE BENEFICIADO O EVITADO UNA EROGACIÓN. 2ª./J. 171/2999 Contradicción de tesis 291/2009.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito.- 30 de septiembre de 2009.- Cinco votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Tesis de jurisprudencia 171/2009.- Aprobada por la Segunda Sala en sesión del 28 de octubre de 2009, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXX, Noviembre de 2009. Páginas 433 y 434.

beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

En nuestro concepto, el criterio para definir si existe dicho beneficio, debe ser si legalmente (por ley o contractualmente) el residente en el extranjero tiene a su cargo la obligación original de cubrir ciertos conceptos (gastos) que finalmente son cubiertos por el pagador residente en México. De ser así, el importe de lo pagado por este último formarán parte de la base gravable de los ingresos obtenidos por el residente en el extranjero, por lo que en caso contrario, esto es, de existir la obligación original del residente mexicano de pagar dichas erogaciones, el residente en el extranjero si bien pudiera pensarse en sentido general (o económico) que se habrá beneficiado, jurídicamente sólo quedará obligado al pago del ISR por las contraprestaciones (ingresos) que efectivamente tenga derecho a recibir.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Expedición de comprobantes

La Segunda Sala de la SCJN resuelve que el RCFF no va más allá de lo señalado en la LIVA y, por tanto, no es inconstitucional, al establecer cuáles son los contribuyentes que realizan sus actividades con el público en general para efectos de la expedición de comprobantes, puesto que ello tiene como único fin el decidir si la documentación comprobatoria debe tener la separación o no del IVA al momento de trasladarlo al adquirente del bien o servicio, siendo que la obligación de expedir comprobantes con o sin el traslado del IVA expreso y por separado se encuentra prevista en la Ley²⁰⁰.

Consideramos razonable el criterio de la Segunda Sala, puesto que el Reglamento simplemente define lo que debe entenderse por operaciones con el público en general, siendo que la LIVA es la que establece la obligación de expedir comprobantes que cumplan con ciertos requisitos.

²⁰⁰ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 47 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Jurisprudencia 2a./J. 91/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Julio de 2009. Página 459.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Juegos con apuestas y sorteos

A partir del ejercicio de 2008, quedó gravada por el IEPS a la tasa del 20%, la realización de los siguientes juegos con apuestas y sorteos: *(i)* los que requieran permisos conforme a la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento; *(ii)* los realizados por organismos descentralizados; y *(iii)* los concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de maquinas.

La SCJN ha resuelto en ambas Salas que dicho gravamen no es violatorio de garantías constitucionales. A continuación se comentan los precedentes más relevantes en torno a este tema.

La SCJN resuelve que la LIEPS no es violatoria del principio de equidad tributaria al gravar a todos los contribuyentes que realicen juegos con apuestas y sorteos, siendo justificado que se exente del pago del IEPS a las personas morales sin fines de lucro, las instituciones de asistencia o beneficencia, las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza y/o que otorguen becas, puesto que su actividad no está encaminada a obtener un lucro²⁰¹.

Igualmente resuelve que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria en virtud de que si el patrimonio de quien recibe el traslado del IEPS por participar en juegos con apuestas o sorteos, es suficiente para soportar el costo del juego o sorteo, también lo es para absorber el impuesto, lo cual demuestra que para efectos del traslado, retención y entero del IEPS nada tiene que ver la capacidad contributiva del organizador de dichos eventos, puesto que quien lo absorbe y lo paga es el consumidor del servicio²⁰².

²⁰¹ JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. EL TRATO DIFERENCIADO QUE APLICA EL LEGISLADOR ENTRE LOS INCISOS A) Y B) DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. CXXXIII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Septiembre de 2009. Página 444.

²⁰² JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES, EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. CXXXI/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Septiembre de 2009. Página 445.

Resulta criticable el que la SCJN haya asumido la postura de que tratándose de impuestos indirectos, no se viola el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que la persona que recibe el traslado del impuesto tiene suficiente capacidad contributiva, al poder pagar el bien o servicio recibido y por tanto, al estar en posibilidad de pagar el gravamen trasladado. Lo anterior, puesto que la situación económica particular de cada consumidor que es capaz o no de pagar un bien o servicio y por tanto, el impuesto que se le traslada, no es lo que hace proporcional un impuesto indirecto, debiendo medirse la proporcionalidad en función de las características particulares del tributo, es decir, en base al cálculo de la base gravable y porcentaje de la tasa o cuota, entre otros aspectos.

Por otro lado, si bien la redacción de la LIEPS permitía interpretar que el impuesto causado por la realización de juegos con apuestas y sorteos no es trasladable, la SCJN resuelve que aun cuando el IEPS no puede acreditarse por los contribuyentes, sí pueden trasladarlo a los participantes²⁰³.

Aun cuando algunas de las consideraciones de la SCJN para justificar la constitucionalidad de este gravamen resultan correctas, consideramos que el mismo resulta excesivo e incluso ruinoso para una industria en desarrollo, lo que se traduce en un gran desincentivo para su crecimiento.

Acreditamiento IEPS alcohol

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que el acreditamiento previsto en la LIEPS no es un beneficio concedido por el legislador, sino un elemento necesario que completa el esquema del impuesto, y con ello se mide de forma correcta la capacidad contributiva del contribuyente²⁰⁴.

²⁰³ JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE GRAVA TAL HECHO IMPONIBLE PUEDE TRASLADARSE A LOS PARTICIPANTES. Tesis aislada 2a. XV/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUF, XXIX, Marzo de 2009. Página 473.

²⁰⁴ PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO FORMA PARTE DE SU MECÁNICA IMPOSITIVA Y, POR ENDE, NO ES UN BENEFICIO CONCEDIDO POR EL LEGISLADOR. Tesis aislada 2a. LXXXIV/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUF, XXX, Agosto de 2009. Página 227.

Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN determinó que el procedimiento para el acreditamiento en la LIEPS, no vulnera los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad, puesto que dicho ordenamiento prevé el acreditamiento del impuesto para los contribuyentes que importen o adquieran alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables para elaborar bebidas alcohólicas o productos distintos a bebidas alcohólicas, siendo que los que adquieran los citados productos para fines distintos a la producción de bebidas alcohólicas acreditarán el impuesto contra el ISR por tratarse de una actividad empresarial, mientras que los que enajenan bebidas alcohólicas acreditarán el impuesto contra el IEPS que se cause por dicha enajenación.

Señala la Segunda Sala que en virtud de que la LIEPS establece la mecánica para acreditar el impuesto pagado y distingue justificadamente el acreditamiento entre los contribuyentes que adquieran alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables para elaborar bebidas alcohólicas y los contribuyentes que adquieren dichos productos para elaborar productos distintos a bebidas alcohólicas, no se vulnera las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria²⁰⁵.

Consideramos acertado el criterio de la Segunda Sala puesto que elimina cualquier duda en cuanto a que los adquirentes e importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, sí pueden acreditar el IEPS, aun cuando no enajenen bebidas alcohólicas.

²⁰⁵ PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 4o., PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004). Tesis aislada 2a. LXXXIII/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el SEJUFE, XXX, Agosto de 2009. Página 227.

COMERCIO EXTERIOR

LEY ADUANERA

Mercancías de difícil identificación²⁰⁶

Se confirma que si la autoridad aduanera afirma que el acta de irregularidades que deriva del primer o segundo reconocimiento aduanero en mercancías de difícil identificación, que motivaron la toma de muestras, le fue notificado al particular dentro del plazo de 4 meses contado a partir de que recibió el dictamen correspondiente, le corresponde probar a la autoridad la fecha en que tuvo conocimiento de dicho dictamen.

Despacho aduanero²⁰⁷

La Segunda Sala de nuestro máximo tribunal resolvió que los requisitos establecidos para autorizar a un particular para prestar servicios de procesamiento electrónico de datos y servicio relacionados que faciliten el despacho aduanero, no viola la garantía constitucional de libertad de trabajo. Lo anterior, tomando en cuenta que la prestación de servicios aduanales o la realización de operaciones de dicha índole, constituye una actividad exclusiva del Estado en los cuales sólo intervienen los particulares en los casos en que la ley lo autoriza.

²⁰⁶ ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. SI LA AUTORIDAD ADUANERA AFIRMA QUE LA NOTIFICÓ AL PARTICULAR DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES CONTADO A PARTIR DE QUE RECIBIÓ EL DICTÁMEN DEL ANALISIS CORRESPONDIENTE, A ELLA CORRESPONDE DEMOSTRAR LA FECHA EN QUE TUVO CONOCIMIENTO DE ESTE. Tesis aislada. 11.4ª.15.A. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Administrativa. Visible en el SEJUFE Noviembre de 2009. Tomo XXX. Página 875.

²⁰⁷ DESPACHO ADUANERO. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY ADUANERA NO VIOLA LA GARANTÍA DE LIBERTAD DE TRABAJO. Tesis Aislada. 2ª CXI/2009. Segunda Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Visible en el SEJUFE Octubre 2009 Tomo XXX. Página 130.

Reconocimiento aduanero²⁰⁸

Mediante jurisprudencia por contradicción de tesis, se concluye que la imposibilidad para que las autoridades aduaneras realicen el reconocimiento aduanero de las mercancías por no encontrarse éstas en el lugar establecido para tal efecto, es imputable a los propietarios de los medios de transporte.

²⁰⁸ RECONOCIMIENTO ADUANERO. LA IMPOSIBILIDAD DE REALIZARLO POR NO ENCONTRARSE LAS MERCANCÍAS EN EL LUGAR ESTABLECIDO PARA TAL EFECTO ES IMPUTABLE A LOS PROPIETARIOS DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE. Jurisprudencia. Segunda Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2ª/J.131/2009. Visible en el SEJUFE Septiembre 2009 Tomo XXX. Página 676.

TESIS RELEVANTES EN LA REVISTA DEL TFJFA

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Devolución de IVA a empresas de transportación aérea internacional

Se señala que no obstante que las empresas que prestan servicios de transportación aérea internacional no regular en la modalidad de fletamento, están exentas del pago del IVA, se encuentran obligadas a aceptar el traslado de dicha contribución por los bienes y servicios adquiridos, por lo que no tienen la posibilidad de solicitar la devolución del IVA trasladado en su calidad de "consumidor final", toda vez que existe disposición expresa al respecto, debiéndose seguir la mecánica de las contribuciones indirectas, donde el consumidor final es el que sufre el sacrificio económico, aun cuando no sea contribuyente del tributo²⁰⁹.

Consideramos que dicho criterio se emitió apropiadamente, puesto que efectivamente aquellas personas que absorben el pago del IVA son los consumidores finales, situación que se presenta en el caso del IVA que se traslada a personas que se encuentran exentas del pago del gravamen. En este supuesto, las empresas que prestan servicios de transportación aérea internacional no regular en la modalidad de fletamento, podrán deducir como un gasto en el ISR e IETU, el IVA que se les traslada.

Enajenación de mercancías en régimen de depósito fiscal

La mercancía que se encuentra en los almacenes generales de depósito bajo el régimen de depósito fiscal, no causa ningún impuesto o cuota sino hasta que son extraídas del almacén respectivo, momento en que se actualiza la enajenación. Lo anterior se debe a que se entiende que la mercancía entra al país cuando sale del almacén.

De conformidad con lo anterior, se concluye que resulta incongruente sostener que si el IVA por concepto de importaciones se causa al

²⁰⁹ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL QUE SE TRASLADÓ A EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL NO REGULAR. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VI-P-SS-139, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 18, junio de 2009. Página 170.

momento de realizar la extracción de la mercancía que se encontraba dentro del almacén, el momento en que se actualizó la enajenación en territorio nacional fue mientras estuvo dentro del almacén²¹⁰.

Objeto del IVA en la importación (legislación vigente en 2003 y 2004)

Mediante criterio aislado se señala que el IVA en el comercio internacional (importaciones y exportaciones) elimina la distorsión en la carga fiscal de los bienes y servicios, pues por un lado permite liberar de dicha carga a los exportadores mediante la aplicación de la tasa del 0%, y por otro lado, a los importadores les impone la misma carga que a los productos o servicios nacionales. Por ello, es ilegal que se pretenda que en una operación de importación, la importadora retenga el IVA por la enajenación de la mercancía que se importa, puesto que el enajenante-exportador y el adquirente importador, forman dos aspectos de un mismo acto jurídico, por lo tanto, sólo debe pagarse una vez el IVA por el importador²¹¹.

Consideramos que la interpretación efectuada en el citado criterio es adecuada, puesto que en el caso de que se pretendiera efectuar una retención del IVA al importador, cuando enajene en territorio nacional el producto importado, se estaría gravando dos veces el mismo acto jurídico.

Acreditamiento de IVA

Para estar en posibilidad de acreditar el IVA, se debe de considerar la fecha en que fue pagado el impuesto, es decir, cuando las contraprestaciones se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, por lo que si un contribuyente tiene comprobantes fiscales que cumplen con los requisitos legales y el IVA trasladado fue efectivamente pagado en el

²¹⁰ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO SE ACTUALIZA UNA ENAJENACIÓN EN TERRITORIO NACIONAL PARA EFECTOS DE DICHA LEY RESPECTO DE MERCANCÍAS QUE SE ENCUENTRAN BAJO EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL EN EL ALMACÉN GENERAL AUTORIZADO PARA ELLO. Criterio Aislado de la Primera Sala Regional del Noreste del TFJFA VI-TASR-IX-16, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 20, agosto de 2009. Páginas 290 y 291.

²¹¹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. OBJETO DEL IMPUESTO EN LA OPERACIÓN JURÍDICA DE IMPORTACIÓN. LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004. Criterio Aislado de la Primera Sala Regional del Noreste del TFJFA VI-TASR-IX-17, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 20, agosto de 2009. Páginas 291 y 292.

mes de que se trate, no es posible rechazar su acreditamiento con motivo de que el comprobante se emitió con posterioridad, pues no debe considerarse la fecha de expedición del comprobante, sino la fecha en que se pagó el impuesto²¹².

Consideramos que el criterio mencionado coincide con la mecánica de acreditamiento de la LIVA, toda vez que, como bien lo estableció el TFJFA, para estar en posibilidad de acreditar el IVA se debe considerar la fecha en que se paga el impuesto y no la fecha de expedición del comprobante fiscal, por lo cual, consideramos positivo dicho criterio.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Disminución de activos fijos

Como se sabe, la LISR define a las inversiones en activo fijo, como el conjunto de bienes que el contribuyente utiliza únicamente para realizar su actividad y que se van demeritando por el uso y transcurso del tiempo.

Mediante precedente aislado emitido por el TFJFA, se resolvió que la adquisición de los recipientes portátiles de gas L.P. constituye una inversión en activo fijo de la empresa y no un gasto del ejercicio, puesto que éstos no forman parte del producto enajenado sino que son un medio para comercializar el gas L.P., por lo que estos bienes deben deducirse conforme a los porcentajes de depreciación anuales establecidos para tal efecto en la LISR²¹³.

²¹² IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PARA SU ACREDITAMIENTO DEBE CONSIDERARSE LA FECHA EN QUE EFECTIVAMENTE SE PAGÓ EL IMPUESTO TRASLADADO NO OBSTANTE QUE EL COMPROBANTE RESPECTIVO SE HUBIESE EXPEDIDO CON POSTERIORIDAD. Criterio Aislado de la Sala Regional del Golfo aprobado durante la Quinta Época, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 2, febrero 2009. Página 571.

²¹³ LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LOS RECIPIENTES PORTATILES DE GAS L.P. ADQUIRIDOS POR UNA EMPRESA CUYA ACTIVIDAD ES LA DISTRIBUCIÓN DE ESTE PRODUCTO A LSO CONSUMIDORES, SE CONSIDERAN INVERSIÓN EN ACTIVO FIJO Y POR CONSECUENCIA SON DEDUCIBLES DEL IMPUESTO RELATIVO A TRAVÉS DE LA DEPRECIACIÓN. Criterio Aislado de la Sala Regional de Oriente, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, noviembre 2008. Página 610.

Coincidimos con el criterio mencionado, puesto que en términos de la NOM correspondiente²¹⁴, los recipientes portátiles de gas L.P. constituyen “envases metálicos no expuestos a medios de calentamiento artificiales, que se utilizan para contener gas L.P. y que por su peso y dimensiones puede manejarse manualmente”, por lo que se trata de bienes utilizados para la realización de la actividad de distribución de gas L.P., que se demeritan por el transcurso del tiempo, lo que se conceptualiza como un activo fijo para efectos de la LISR.

Gasto indispensable

Un “gasto indispensable” es aquel que está vinculado con el objeto social de una persona moral y que sea necesario para cumplir sus actividades representándole un beneficio al contribuyente. En ese sentido, los gastos de hospedaje, alimentos y viáticos que no se relacionen con el objeto social de una empresa, no se deben considerar como deducciones autorizadas en los términos de la LISR²¹⁵.

El presente criterio es criticable, en virtud de que la SCJN ya ha emitido tesis resolviendo que la estricta indispensabilidad de un gasto la define que el mismo esté vinculado con la generación de ingresos y no necesariamente que se relacione de forma expresa en su objeto social dispuesto en sus estatutos sociales.

Costo de lo vendido

Mediante precedente aislado, el TFJFA ha determinado que la regla general para la deducción del costo de lo vendido (conforme a la cual las mercancías que se enajenen, así como las que integren el inventario final del ejercicio se deducirán en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate), no es aplicable a las personas morales con actividades comerciales.

Lo anterior, puesto que las personas morales con actividades comerciales se rigen por un supuesto específico (artículo 45-B LISR), el

²¹⁴ Norma Oficial Mexicana NOM-011/1-SEDG-1999, Condiciones de seguridad de los recipientes portátiles para contener gas L.P. en uso.

²¹⁵ GASTOS DE HOSPEDAJE, ALIMENTOS Y VIÁTICOS QUE NO SE RELACIONEN CON EL OBJETO SOCIAL DE LA EMPRESA.- NOS CONSTITUYEN GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES, Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, diciembre 2008. Páginas 160 Y 161.

cual les permite deducir los costos desde su adquisición y no hasta su enajenación como lo señala la regla general²¹⁶.

El presente criterio es de gran relevancia, pues permitiría que los contribuyentes que efectúen actividades comerciales, aplicaran la deducción de sus costos desde su adquisición y no en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

No obstante lo anterior, para poder asumir esta postura, tendría que existir jurisprudencia de la SCJN que resulte obligatoria para los demás tribunales del país, lo cual a la fecha no ocurre.

Concepto de asistencia técnica

El tratado fiscal entre México y los Estados Unidos de América en materia de ISR establece que los beneficios de un residente en un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado, con la excepción de que el residente realice su actividad en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente.

En ese sentido, conforme a los comentarios de la OCDE, este Convenio no incluye a la "asistencia técnica" como beneficio empresarial, ya que no especifica este concepto; sin embargo, de manera clara y específica, la LISR considera que la asistencia técnica no es una regalía, sino un servicio profesional independiente al que previamente se obligó el prestador y que no implican transmisión de información confidencial.

En virtud de lo anterior, el TFJFA concluyó que si del Convenio aludido no se desprende que el concepto de asistencia técnica quede incluido como beneficio empresarial, para determinar si alguna erogación efectuada por concepto de asistencia técnica puede constituir un beneficio empresarial, se deben analizar los contratos o facturas en particular²¹⁷.

²¹⁶ ARTÍCULO 45-B, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS EMPRESAS QUE REALICEN ACTIVIDADES COMERCIALES, DEBERÁN APLICAR DICHO PRECEPTO CON SUS REGLAS Y NO ASÍ CON LAS REGLAS GENERALES DEL ARTÍCULO 45-A. Criterio Aislado de la Sala Regional del Noroeste I del TFJFA VI-TASR-XXV-26, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 17, mayo de 2009. Páginas 426 y 427.

²¹⁷ BENEFICIOS EMPRESARIALES.- NO LO CONSTITUYEN LAS EROGACIONES EFECTUADAS POR CONCEPTO DE ASISTENCIA TÉCNICA PROPORCIONADA POR UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, diciembre 2008. Páginas 159 y 160.

Consideramos que el presente criterio es relevante, puesto que es importante que las empresas que presten servicios de asistencia técnica tengan bien documentado en sus facturas y contratos el servicio que se presta, para de esta manera, en su caso, poder acreditar ante el fisco mexicano que efectivamente el servicio que prestó la empresa es asistencia técnica y no se puede considerar como regalía.

IMPUESTO AL ACTIVO

Declaraciones complementarias

De conformidad con el CFF, el contribuyente tiene derecho a presentar declaraciones complementarias hasta por tres ocasiones, modificando de esta manera los datos de la original; sin embargo, dicho derecho no faculta al contribuyente para cambiar el procedimiento elegido para calcular el IMPAC²¹⁸.

Consideramos que dicho criterio es congruente con otros criterios análogos emitidos en materia del cambio de opciones mediante declaraciones complementarias. No obstante, a la fecha, no existe jurisprudencia que defina la posibilidad jurídica de cambiar opciones elegidas durante cierto ejercicio fiscal, a través de declaraciones complementarias presentadas con posterioridad al cierre de dicho ejercicio.

²¹⁸ EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES DE PRESENTAR DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA HASTA POR TRES OCASIONES DE UNA MISMA DECLARACIÓN ANUAL DEL EJERCICIO, ESTÁ REFERIDO A LA MODIFICACIÓN DE DATOS DE LA ORIGINAL Y NO AL CAMBIO DE PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DEL GRAVAMEN. Criterio Aislado de la Sala Regional de Occidente aprobado durante la Quinta Época, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 2, febrero 2009. Páginas 589 y 590.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**Valor probatorio de la certificación de la pantalla del RFC²¹⁹**

Se establece que las imágenes de pantalla de la base de datos de la autoridad fiscal que sean certificadas por las mismas, tienen pleno valor probatorio para demostrar el domicilio fiscal del actor, siempre que dicho documento no sea controvertido.

Al efecto, se razonó dicha conclusión con base en los siguientes argumentos: *(i)* el CFPC reconoce como medios de prueba todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia y la información que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología; *(ii)* la LFPCA admite como prueba todos los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; *(iii)* el CFF establece que las copias o reproducciones que deriven de microfilm o discos ópticos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que sean certificadas por el funcionario competente sin necesidad de ser cotejadas con los originales; y *(iv)* La información que contiene el RFC se entiende proporcionada por los causantes y sujetos obligados, pues aquellas personas que estén obligadas a presentar declaraciones o expedir comprobantes deben inscribirse en el RFC, para lo cual deben de proporcionar información relacionada con su identidad, domicilio y en general su situación fiscal.

Estimamos que si bien el citado criterio es acertado, en virtud de que se reconoce el avance tecnológico en los medios probatorios, debe ser valorado prudentemente puesto que el contenido (esto es, la

²¹⁹ CERTIFICACIÓN DE PANTALLA DEL SISTEMA DE CÓMPUTO DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. SU VALOR PROBATORIO. Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VI-P-1aS-196, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 17, mayo de 2009. Páginas 197 y 198.

CERTIFICACIÓN DE PANTALLA DEL SISTEMA DE CÓMPUTO DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. SU VALOR PROBATORIO. Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VI-P-1aS-200, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 18, junio de 2009. Páginas 385 y 386.

CERTIFICACIÓN DE PANTALLA DEL SISTEMA DE CÓMPUTO DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. SU VALOR PROBATORIO. Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VI-P-1aS-229, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 18, junio de 2009. Páginas 456 y 457.

información) mostrado en pantalla es generada única y exclusivamente por la autoridad fiscal, por lo que si bien pudiera gozar de presunción de validez, ésta no debe ser absoluta, sino debe de ser susceptible de ser probada en contrario.

Procedencia de la compensación de saldos a favor

A partir del CFF vigente en 2004, se estableció la posibilidad de compensar saldos a favor contra las cantidades que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que procedieran de contribuciones federales distintas a las que se causen con motivo de importación, las administradas por la misma autoridad y las que no tengan destino específico. Mediante dicha reforma al CFF, se eliminaron restricciones y principios de reserva de ley que tenía el Código anterior, por lo que a partir de dicha reforma la regla general para poder efectuar una compensación es que exista un saldo a favor, por lo que si en los autos de un expediente se acredita plenamente la existencia de un pago de lo indebido, dicha circunstancia es suficiente para declarar la procedencia de la compensación²²⁰.

Consideramos acertado el criterio que se analiza, puesto que no obstante que un pago de lo indebido no constituye propiamente un saldo a favor, es evidente que es una cantidad que legítimamente se le adeuda a un contribuyente, por lo que si existen impuestos a cargo del mismo derivadas de contribuciones federales distintas a las que se causen con motivo de importación, es claro que en contra de éstas últimas debe de proceder la compensación de las cantidades pagadas indebidamente.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Resoluciones derivadas de actos ilegales

No obstante que de conformidad con lo establecido por el CFF, la LFPCA y la LFPA, las resoluciones administrativas se presumen legales salvo

²²⁰ COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, SU PROCEDENCIA DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (A PARTIR DE LA REFORMA PARA 2004). Criterio Aislado de la Sala Regional del Noroeste I del TFJFA VI-TASR-XXV-19, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 15, marzo de 2009. Páginas 483 y 484.

prueba en contrario, la Sala Superior del TFJFA resuelve que cuando se declara ilegal un acto que sirvió de base para la emisión de otra resolución administrativa, ésta última también será ilegal debido a que se funda en actos que no tienen eficacia legal²²¹.

El Pleno del TFJFA es congruente con criterios establecidos por el PJF en el sentido de que los actos que sean fruto o consecuencia de actos ilegales no pueden considerarse emitidos conforme a derecho.

Principio de mayor beneficio

Se establece que atendiendo al principio de mayor beneficio a la parte actora, cuando en el juicio contencioso administrativo se actualice el supuesto de insuficiencia en la fundamentación de la competencia de la autoridad y además resulte fundado otro concepto de anulación de fondo que se hubiese establecido en la demanda o en la ampliación a la demanda, este último deberá analizarse en la sentencia correspondiente²²².

Dicho precedente viene a confirmar que no obstante que exista algún argumento formal con el que se demuestre la ilegalidad de una resolución impugnada, el TFJFA tiene la obligación de analizar todos aquellos argumentos con los que se pueda obtener un mayor beneficio al pronunciarse respecto de la cuestión de fondo planteada en la litis, situación que tiene como consecuencia una aplicación de justicia más pronta y expedita, evitando que se emitan nuevas resoluciones susceptibles de ser impugnadas nuevamente por los mismos vicios de fondo planteados en la primer demanda de nulidad.

Nulidad en normas de carácter general

En términos de la LFPCA, son susceptibles de impugnarse a través del juicio contencioso administrativo ante el TFJFA, los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los

²²¹ RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS QUE SON CONSECUENCIA DE ACTOS PREVIOS DECLARADOS ILEGALES. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VI-P-SS-174, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 20, agosto de 2009. Página 86.

²²² PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO A LA PARTE ACTORA. CASO EN EL QUE PROCEDE EL ESTUDIO DEL AGRAVIO DE FONDO QUE SATISFAGA LA PRETENSIÓN DE LA DEMANDA, ADEMÁS DEL ANÁLISIS DE LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA. Precedente del Pleno de la Sala Superior TFJFA VI-P-SS-187, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 20, agosto de 2009. Páginas 166 y 167.

reglamentos, cuando sean autoaplicativos o a partir de su primer acto de aplicación.

Ahora bien, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA resuelve que cuando una norma de carácter general sea anulada por dicho Tribunal con motivo de una violación ocurrida durante el procedimiento de emisión de la misma, los efectos de dicha declaratoria deberán beneficiar a todas aquellas personas que se sitúen dentro de los supuestos contenidos en la disposición anulada²²³.

En el supuesto en análisis, el TFJFA dejó sin efectos una NOM por una violación durante el procedimiento de modificación de la misma, teniendo por efecto dicha declaratoria, que la autoridad emisora repusiera el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación procesal, lo cual beneficia no solamente a los particulares que promovieron el juicio contencioso administrativo, sino a todos aquellos que se situaron en los supuestos de la NOM.

Consideramos que dicho criterio aislado es de suma importancia, puesto que sienta las bases para que los particulares que se ubiquen en el supuesto de una norma en la que se haya presentado una violación en el procedimiento de creación de la misma, se vean beneficiados por una eventual declaratoria de nulidad, sin necesidad de acudir a juicio para lograr dicha declaratoria.

TRATADOS INTERNACIONALES

Comentarios al Modelo de la OCDE

Se aclara que los comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición e impedir la Evasión Fiscal de la OCDE constituyen un instrumento formulado y aceptado por los países contratantes, que tiene como objetivo la aplicación uniforme de las disposiciones contenidas en los convenios tributarios celebrados por dichos países y obligan a ajustar la actuación de las autoridades fiscales locales para resolver siempre de manera similar, situación que garantiza que el tratado se interprete conforme al objeto para el que fue creado y se evita que las autoridades

²²³ NULIDAD DE LAS NORMAS DE CARÁCTER GENERAL. DEBE SER DECRETADA CON EFECTOS ERGA OMNES. Criterio Aislado del Pleno TFJFA VI-TASS-40, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 20, agosto de 2009. Página 239.

fiscales locales interpreten y apliquen los tratados conforme a su criterio²²⁴.

Dicho criterio sigue con la línea interpretativa tanto del TFJFA y el Poder Judicial Federal de darle a los citado Comentarios carácter de fuente formal del derecho fiscal y por ende, medio válido para la interpretación y/o aplicación de los tratados fiscales que México tiene en vigor.

Concepto de beneficiario efectivo

Para tener derecho a la aplicación de un beneficio previsto en un Tratado para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en materia de ISR, corresponde al interesado acreditar la residencia extranjera, además de demostrar que cumple con las disposiciones del Tratado.

Al respecto, se establece que para realizar una interpretación adecuada de los Tratados, debe en primer lugar atenderse a los comentarios del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal de la OCDE, en caso de que dicho instrumento no sea suficiente, el Tratado se deberá interpretar conforme al “convenio internacional de buena fe”, contenido en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que establece que el Tratado deberá interpretarse conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del mismo, teniendo en cuenta su objeto; y finalmente, las partes podrán acudir a la doctrina internacional²²⁵.

En razón de la trascendencia fiscal que tiene el concepto de “beneficiario efectivo”, mucho agradeceremos referirse a la sección de esta Actualización Tributaria 2010 en que se contiene un análisis al respecto.

²²⁴ DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), CONSTITUYEN UNO DE LOS INSTRUMENTOS PARA INTERPRETAR LAS DISPOSICIONES EXISTENTES EN EL PROPIO CONVENIO. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VI-P-SS-138, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 18, junio de 2009. Página 150.

²²⁵ DOBLE TRIBUTACIÓN.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. Criterio Aislado del Pleno TFJFA VI-TASS-37, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 19, julio de 2009. Páginas 305 y 306.

Regalías por concepto de Derechos de Autor

En el Convenio celebrado entre México y España para Evitar la Doble Imposición en Materia de ISR, se señala que los libros de carácter científico deben considerarse como obras literarias, atendiendo al significado dado en la legislación interna de cada país Contratante, puesto que en el citado Convenio no se establece definición alguna.

En ese sentido, toda vez que en términos de la legislación mexicana los libros de carácter científico constituyen una obra literaria y en el citado Convenio se establecen que las regalías correspondientes por derechos de autor de una obra literaria no están sujetas a gravamen alguno por parte del Estado de donde provenga el pago de regalías, el pago por concepto de regalías correspondientes a derechos de autor de dicha clase de mercancías no está sujeto a gravamen alguno por parte del Estado mexicano²²⁶.

COMERCIO EXTERIOR

LEY ADUANERA

Procedimiento de cancelación de patente aduanal

Cuando se inicia el procedimiento de cancelación de patente de un agente aduanal, la autoridad cuenta con un plazo de 4 meses para dictar una resolución, por lo que de no dictarse una resolución en el citado plazo, debe entenderse que la patente ha quedado cancelada.

El TFJFA ha concluido que si en el juicio contencioso administrativo se impugna la cancelación ficta de la patente o la resolución que la canceló, es improcedente conceder la suspensión definitiva, puesto que contravendría disposiciones de orden público que protegen intereses sociales, ya que para que un Agente Aduanal realice sus actividades

²²⁶ PAGO DE REGALÍAS POR LIBROS IMPRESOS DE CARÁCTER CIENTÍFICO. NO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL PUNTO 3 DEL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANO Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL, Criterios Aislado de la Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 2, marzo 2009. Página 434.

requiere autorización legal por parte de la autoridad correspondiente, en protección de los intereses de la sociedad²²⁷.

Valor de transacción de la mercancía

Del artículo 165, fracción III de la LA se desprende que el valor de transacción (base del cálculo del IGI) de la mercancía importada se debe incrementar, además del precio pagado, con el importe de las regalías y derechos de licencia que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta, siempre y cuando, dichos conceptos no estén incluidos en el precio pagado y el incremento se realice sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

A través de un criterio aislado de la Sala Superior del TFJFA, se señala que el pago de una regalía como condición de venta, se actualiza (para efectos de su inclusión en el valor en aduanas) sólo si el adquirente debe efectuarlo para poder comprar e importar la mercancía, pues de otra forma no le sería vendida o lo harían bajo otras condiciones, por lo que si en un contrato de licencia de uso de marca, el monto de la regalía se determina sobre la base de un porcentaje de las ventas netas, resulta irrefutable que este pago no es resultado de una condición de venta, motivo por el cual no se actualiza la hipótesis normativa de la ley en cuestión²²⁸.

El criterio emitido por la Sala Superior del TFJFA es de gran relevancia para los importadores, puesto que de forma arbitraria e ilegal, las autoridades han venido determinado créditos por contribuciones al comercio exterior, al considerar que cuando se pacte el pago de regalías con motivo de las ventas de las mercancías importadas, se deben incluir dichas regalías en el valor de transacción base del IGI, no obstante que es claro que las regalías no constituyen una condición de venta del acto de importación.

²²⁷ AGENTES ADUANALES, ES IMPROCEDENTE OTORGAR LA SUSPENSIÓN CONTRA EL ACTO QUE CANCELE SU PATENTE, POR CONTRAVENIR DISPOSICIONES DE ORDEN PÚBLICO. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 2, febrero 2009. Página 219.

²²⁸ REGALÍAS. NO SE PUEDE CONSIDERAR QUE SU PAGO ES RESULTADO DE UNA CONDICIÓN DE VENTA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA CUANDO DE AUTOS SE ADVIERTE QUE EL MOTIVO DE SU ENTERO ES OTRO. Criterio Aislado de la Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 2, marzo 2009. Página 462.

TRATADOS

TRATADO CON BARBADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 15 de enero de 2009 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio 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. Dicho tratado entró en vigor el 16 de enero de 2009; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero de 2010.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación:

Inclusión del IETU²²⁹

Además del impuesto sobre la renta exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del convenio.

Residencia de sociedades de personas

Las sociedades de personas se considerarán residentes de uno de los Estados contratantes, en la medida en que los ingresos estén sujetos a imposición en manos de un residente, ya sea de la sociedad o de los socios.

Ausencia de regla de desempate de residencia "tie breaker rule"²³⁰

El tratado establece que cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio tomando en consideración su lugar de constitución, su sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza similar.

²²⁹ Art. 2, Tratado.

²³⁰ Art. 4, Tratado.

A falta de acuerdo, se considerará que dicha persona se encuentra fuera del ámbito del Convenio.

EP²³¹

Se considera como una actividad constitutiva de un EP, entre otras, las torres de perforación o plataformas petrolíferas o buques utilizados para la explotación de recursos naturales o actividades de supervisión relacionadas con los mismos, siempre y cuando dicha obra o proyecto tenga una duración superior a 6 meses.

Para el cómputo del plazo anterior se considerarán conjuntamente los periodos durante los cuales empresas asociadas lleven a cabo actividades idénticas o substancialmente similares.

Al igual que en otros tratados, se considera que el término EP no incluye el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar una combinación de actividades de carácter preparatorio o auxiliar; sin embargo, en este caso las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de este precepto.

Consideramos desafortunada dicha sujeción al mutuo acuerdo de las autoridades, situación que seguramente disminuirá la efectividad y aplicación práctica de dicha disposición.

Rentas inmobiliarias²³²

Se señala de manera expresa que las rentas derivadas de tiempos compartidos podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentren situados los inmuebles cuyo uso o disfrute se relacione con los mencionados tiempos compartidos.

Beneficios empresariales²³³

Se incluye una regla de fuerza de atracción de ingresos a efecto de considerar atribuibles al EP aquéllos ingresos obtenidos por la realización

²³¹ Art. 5, Tratado.

²³² Art. 6, Tratado.

²³³ Art. 7, Tratado.

de actividades empresariales de la misma o similar naturaleza que las efectuadas por dicho EP, en un lugar distinto al EP.

No obstante, los ingresos derivados dichas actividades no se someterán a imposición en el Estado fuente si se demuestra la existencia de razones comerciales auténticas (bona fide) por las que el EP no lleva a cabo dichas actividades.

Dividendos²³⁴

La imposición en el Estado de residencia de la sociedad que pague los dividendos queda limitada a una retención del 5% en caso de que el beneficiario efectivo sea una sociedad que sea propietaria de por lo menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

En los demás casos, se limita al 10% la retención sobre el importe bruto de los dividendos.

Remesas²³⁵

Las remesas o remesas presuntas derivadas de beneficios o rentas de un EP, que reciban sociedades residentes de un Estado contratante, podrán sujetarse a imposición en el Estado de fuente; sin embargo, dicha imposición quedará limitada a una tasa de retención de 5% sobre el monto de la remesa.

Intereses²³⁶

La imposición en el país de fuente de intereses está limitada al 10% si el perceptor es el beneficiario efectivo de los mismos.

Destaca el señalamiento de que las penalizaciones por mora (intereses moratorios) estarán sujetas a imposición de conformidad con la legislación interna de cada Estado contratante.

²³⁴ Art. 10, Tratado.

²³⁵ Art. 10, Tratado.

²³⁶ Art. 11, Tratado.

Regalías²³⁷

La tasa máxima de retención en el país de fuente para regalías asciende a 10% si el perceptor es el beneficiario efectivo de las mismas.

Al igual que en otros convenios, se incluye en el concepto de regalías a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier derecho o bien que se encuentre condicionada a la productividad, uso o cualquier disposición de los mismos.

Intereses y regalías a cargo de un EP²³⁸

Los intereses y regalías se consideran procedentes de un Estado contratante si son pagados por un residente del mismo.

Adicionalmente, se prevé que si un préstamo u obligación de pagos de intereses o regalías son contraídos por la oficina central de la empresa y la cantidad afecta a varios EP situados en distintos países, dichos intereses o regalías se considerarán procedentes del Estado en donde está situado el EP, pero sólo en la parte del pago de intereses o regalías que se le permita deducir al EP.

Límite de beneficios²³⁹

En caso de que el importe pagado de intereses y regalías exceda de las condiciones de mercado ("arms' length principle), el excedente de dichos intereses o regalías no gozará de los beneficios del tratado.

Ganancias de capital²⁴⁰

Acciones inmobiliarias.- Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos similares en una sociedad, cuyos bienes consistan principalmente directa o indirectamente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en dicho Estado. Cabe señalar que esta disposición resulta ambigua al no señalarse el alcance del término "principalmente", mismo que podrá interpretarse de acuerdo a lo señalado en la LISR.

²³⁷ Art. 12, Tratado.

²³⁸ Arts. 11 y 12, Tratado.

²³⁹ Arts. 11 y 12, Tratado.

²⁴⁰ Art. 13, Tratado.

Acciones representativas del 25% del capital.- Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado siempre y cuando el perceptor de la ganancia ha sido propietario, directa o indirectamente, en cualquier momento durante un periodo de 12 meses anteriores a la enajenación, de por lo menos el 25% del capital de dicha sociedad.

Otras ganancias.- Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto a los mencionados sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que resida el enajenante.

Servicios personales independientes²⁴¹

Se establece como supuesto para la constitución de un EP la prestación de servicios profesionales y otras actividades de naturaleza independiente en un Estado contratante por más de 183 días o a través de una base fija, si se permite la imposición en el Estado de fuente sobre una base bruta o, tratándose de servicios a través de una base fija, sobre una base neta que se determinará conforme a los principios aplicables al EP.

Pensiones²⁴²

Las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado de residencia.

Donaciones a instituciones de beneficencia²⁴³

Se permite la deducción de donaciones hechas a cualquier organización que califique como institución de beneficencia de acuerdo con las leyes del impuesto sobre la renta del Estado en que se hizo la donación y con arreglo a las condiciones de la ley del impuesto sobre la renta del Estado de residencia de quien efectúa la donación.

²⁴¹ Art. 14, Tratado.

²⁴² Art. 18, Tratado.

²⁴³ Art. 22, Tratado.

Intercambio de información²⁴⁴

Se incluye un acuerdo de intercambio de información entre las autoridades competentes a efecto de lograr la adecuada aplicación de dicho tratado, relativa a los impuestos comprendidos por el mismo, así como para otros impuestos, en la medida en que la imposición exigida no sea contraria al tratado. El intercambio será aplicable tanto para residentes como para no residentes.

Tomando en cuenta el alcance de la referida disposición del tratado, consideramos que las autoridades fiscales debieran incluir a Barbados en el Anexo 10 de la RMF relativo a países con los que México tiene un acuerdo amplio de intercambio de información.

Disposiciones misceláneas²⁴⁵

La aplicación de los beneficios del tratado por una persona distinta a una persona física queda sujeta al cumplimiento de alguna de las siguientes condiciones:

- a)** Que más del 50% de la participación en los beneficios de dicha persona o más del 50% de las acciones con derecho a voto sea propiedad directa o indirectamente de:
- (i)* personas físicas residentes de uno de los Estados contratantes;
 - (ii)* sociedades residentes de uno de los Estados contratantes cuyas acciones se negocien substancial y regularmente en un mercado de valores reconocido;
 - (iii)* residentes de cualquier Estado miembro de la Comunidad del Caribe o parte del Tratado de Libre Comercio de América del Norte; o
 - (iv)* uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales.

²⁴⁴ Art. 27, Tratado.

²⁴⁵ Art. 28, Tratado.

Siempre y cuando, no más del 50% del ingreso bruto de dicha persona sea utilizado para efectuar pagos de dividendos, intereses o regalías a personas distintas de las señaladas.

b) Que se trate de una sociedad residente de uno de los Estados contratantes cuyas acciones se negocien substancial y regularmente en un mercado de valores reconocido.

c) Que lleve a cabo actividades empresariales y al menos el 50% del total de los activos de dicha persona consistan en activos fijos, terrenos o inventarios o la combinación de éstos, que sean utilizados para desarrollar las actividades empresariales.

Aun cuando una persona no califique para acceder a los beneficios del tratado, podrá gozar de dichos beneficios si el establecimiento, adquisición y permanencia de dicha persona y la conducción de sus operaciones, no tuvo como objetivo principal el obtener beneficios del tratado.

Si no se cumple con alguna de las condiciones anteriores, una persona que tenga derecho a gozar de beneficios fiscales de conformidad con las disposiciones de Barbados (Ley de Exención a Aseguradoras, Ley de Servicios Financieros Internacionales, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, Ley de Compañías Comerciales Internacionales) o cualquier otra ley o práctica administrativa que otorgue una tasa de impuestos efectiva menor de la que generalmente es aplicable para sociedades o personas físicas, establecida por cualquiera de los Estados contratantes, tendrá derecho a los beneficios del tratado, distintos a los de transporte internacional, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y servicios personales independientes.

Reglas antiabuso²⁴⁶

Las disposiciones del tratado no impedirán a un Estado aplicar sus disposiciones relacionadas con capitalización delgada, empresas extranjeras controladas y regímenes fiscales preferentes.

²⁴⁶ Art. 28, Tratado.

Lista Negra

Asumimos que parte de los acuerdos entre los Estados contratantes a la firma del tratado fue remover a Barbados de la llamada "Lista Negra" incluida en las disposiciones transitorias de la LISR²⁴⁷.

En tanto esto no suceda, resulta cuestionable el alcance de diversas disposiciones de la LISR que otorgan un tratamiento menos favorable a los residentes de los territorios incluidos en dicha "Lista Negra" cuando existe un tratado para evitar la doble imposición en vigor con el país en cuestión.

NUEVO TRATADO CON ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 15 de diciembre fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Dicho tratado entró en vigor el 15 de octubre de 2009, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2010.

Este tratado aboga el tratado firmado por México y Alemania, aplicable desde el 1 de enero de 1994.

Algunas de las características más destacables y modificaciones que incluye el nuevo tratado se describen a continuación:

Inclusión del IETU²⁴⁸

Además del impuesto sobre la renta exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del tratado.

²⁴⁷ Art. Tercero Transitorio, fracc. XII, LISR 2005.

²⁴⁸ Art. 2, Tratado.

Ausencia de regla de desempate de residencia "tie breaker rule"²⁴⁹

El tratado de 1994 establecía que cuando una sociedad fuera residente de ambos estados contratantes, se consideraría residente del Estado en que tuviera su sede de dirección efectiva.

El nuevo tratado establece que cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio. A falta de acuerdo, se considerará que dicha persona se encuentra fuera del ámbito del Convenio.

Sede de dirección efectiva²⁵⁰

Se considera "sede de dirección efectiva" el lugar en donde se toman sustancialmente las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales de una entidad. Generalmente será el lugar donde la persona o grupo de personas que ejerce las funciones directivas toma sus decisiones, el lugar donde se determinen las líneas de acción de la entidad como un todo.

Beneficios empresariales atribuibles a un EP²⁵¹

El tratado de 1994 establecía una regla de fuerza de atracción de ingresos para considerar atribuibles al EP aquéllos obtenidos por la enajenación de bienes de idéntica o similar naturaleza a los del EP.

El nuevo tratado prevé que los beneficios procedentes de enajenación de bienes o mercancías pueden atribuirse a un EP siempre que se demuestre que el EP ha participado en dicha operación, y sobre la base del monto que sea atribuible al EP en atención a un análisis funcional que considere las actividades efectivamente realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados²⁵².

²⁴⁹ Art. 4, Tratado.

²⁵⁰ Párrafo 2, Protocolo.

²⁵¹ Art. 7, Tratado.

²⁵² Párrafo 3, inciso a), Protocolo.

Tratándose de contratos para la investigación, suministro, instalación o construcción de equipo o instalaciones industriales, comerciales o científicas o de infraestructura pública, los beneficios empresariales no se determinarán sobre la base del monto total del contrato, sino únicamente sobre la base del monto atribuible al EP con base en un análisis en los términos antes descritos²⁵³.

Servicios considerados como beneficios empresariales²⁵⁴

Los pagos recibidos como contraprestación por servicios técnicos, incluyendo estudios o investigaciones de naturaleza científica, geológica o técnica, o por contratos de ingeniería incluyendo planos relativos a los mismos, o por servicios de consultoría o supervisión, se considerarán como pagos sujetos al régimen de beneficios empresariales.

Dividendos²⁵⁵

Al igual que en el tratado anterior, la imposición en el Estado de fuente por ingresos por concepto de dividendos queda limitada a una tasa de retención del 5% sobre el importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos y de 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Se define el término "dividendos" como los rendimientos de acciones, bonos o derechos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otras rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones.

Intereses²⁵⁶

Se limita la imposición en el Estado de fuente sobre intereses a una tasa de retención del 5% (antes 10%) del importe bruto de los intereses provenientes de préstamos otorgados por un banco y de 10% (antes 15%) del importe bruto de los intereses en los demás casos.

²⁵³ Párrafo 3, inciso b), Protocolo.

²⁵⁴ Párrafo 3, inciso c), Protocolo.

²⁵⁵ Art. 10, Tratado.

²⁵⁶ Art. 11, Tratado.

Sin determinarse parámetro alguno de actuación, se establece que las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites.

Se elimina regla antiabuso prevista en el anterior tratado en relación con la inaplicabilidad de los beneficios del tratado cuando el crédito por el que los intereses fueran pagados se hubiera concertado o asignado principalmente con el propósito de tomar ventaja de dichos beneficios.

Regalías²⁵⁷

La tasa máxima de retención en el país de fuente de las regalías continúa siendo del 10% sobre el importe bruto de las mismas.

Al igual que en materia de intereses, se prevé que las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de este límite de retención, sin fijarse parámetro alguno al efecto.

De manera novedosa se adicionan al concepto de regalías los pagos de cualquier clase por el uso o el derecho de uso del nombre o imagen de una persona o cualquier derecho similar sobre la personalidad, así como pagos recibidos por el registro de las actuaciones de artistas o deportistas por radio o televisión, lo cual, no obstante ser acorde a la naturaleza de los pagos, podría generar algunos problemas prácticos de aplicación.

Al igual que en materia de intereses, se elimina la regla antiabuso prevista en el tratado anterior que señalaba que los beneficios sobre regalías no serían aplicables cuando el derecho por el que las regalías fueran pagadas hubiera sido concertado o asignado con el propósito de tomar ventaja de dichos beneficios.

Intereses y regalías a cargo de un EP²⁵⁸

Los intereses y regalías se consideran procedentes de un Estado contratante si son pagados por un residente del mismo.

Adicionalmente, se prevé que si un préstamo u obligación de pagos de intereses o regalías son contraídos por la oficina central de la empresa y

²⁵⁷ Art. 12, Tratado.

²⁵⁸ Párrafo 7, Protocolo.

la cantidad afecta a varios EP situados en distintos países, dichos intereses o regalías se considerarán procedentes del Estado en donde está situado el EP, pero sólo en la medida en que los intereses o regalías sean soportados por el EP o base fija.

Ganancias de capital / Acciones inmobiliarias²⁵⁹

A diferencia del anterior tratado que no preveía la enajenación de acciones inmobiliarias, el nuevo tratado establece que las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones y derechos similares, en los que más del 50% de su valor proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles (acciones inmobiliarias) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Ingresos derivados del empleo²⁶⁰

El nuevo tratado aclara que las remuneraciones por el ejercicio de un empleo en el marco de la subcontratación profesional de mano de obra (outsourcing) podrán someterse a imposición en el Estado de fuente en la medida en que en dicho Estado se ejerza el empleo, sin que resulten aplicables las limitantes previstas en el tratado (ej. permanencia mayor a 183 días).

Artistas y deportistas²⁶¹

El nuevo tratado elimina de las rentas obtenidas por artistas y deportistas a aquéllas correspondientes a servicios relacionadas con su notoriedad personal, toda vez que como se ha referido con anterioridad, éstas se incluyen en el concepto de regalías.

Pensiones, anualidades y pagos análogos²⁶²

Las pensiones y demás remuneraciones análogas sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

²⁵⁹ Art. 13, Tratado.

²⁶⁰ Art. 15, Tratado.

²⁶¹ Art. 17, Tratado.

²⁶² Art. 18, Tratado.

No obstante, los pagos recibidos por una persona física derivados de la seguridad social pueden someterse a imposición en el Estado fuente.

Asimismo, los pagos por concepto de compensación por persecución política, por heridas o daños soportados como resultado de la guerra, por servicios militares o civiles alternativos, o por una situación de crimen, vacunación o situación análoga, se someterán a imposición únicamente en el Estado fuente.

No discriminación de apátridas²⁶³

Los apátridas residentes de un Estado contratante no se someterán en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto y obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentre en las mismas condiciones.

Intercambio de información²⁶⁴

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea relevante para la aplicación del tratado, sin que se entienda limitado dicho intercambio (i) porque uno de los Estados contratantes se niegue a otorgar la información solicitada únicamente porque la misma no sea necesaria para sus propios efectos internos; (ii) porque dicha información sea detentada por un banco, otra institución financiera o cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque se relaciona con participaciones en una persona.

Asistencia en la recaudación²⁶⁵

Cada uno de los Estados Contratantes ayudará y asistirá al otro en la recaudación y cobro de los impuestos, quedando facultadas las autoridades competentes de ambos Estados para establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de dicha disposición.

²⁶³ Art. 24, Tratado.

²⁶⁴ Art. 26, Tratado.

²⁶⁵ Art. 27, Tratado.

Regla antiabuso²⁶⁶

Se prevé que el tratado no deberá interpretarse en el sentido de impedir que se aplique la legislación interna sobre la prevención de la evasión y elusión fiscal, incluyendo de manera expresa las disposiciones sobre capitalización delgada (ya previstas desde el tratado anterior) y regímenes fiscales preferentes.

Si por virtud de esta disposición surgiera una doble imposición, las autoridades acudirán a un procedimiento de acuerdo mutuo en relación con la forma de evitarla.

Personas transparentes fiscales²⁶⁷

Los elementos de renta, beneficio o ganancia obtenidos a través de una persona fiscalmente transparente se considerarán obtenidos por un residente de un Estado en la medida en la que la legislación del mencionado Estado atribuya la renta, beneficio o ganancia a dicho residente.

NUEVO PROTOCOLO AL TRATADO CON EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 29 de diciembre de 2009 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del nuevo Protocolo que modifica del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, con Protocolo, firmado el 27 de septiembre de 1993.

Dicho nuevo protocolo fue suscrito el 11 de diciembre de 2008 en la Ciudad de México, entró en vigor en términos generales el 31 de diciembre de 2009, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2010.

²⁶⁶ Art. 28 Tratado.

²⁶⁷ Párrafo 1, Protocolo.

Inclusión del IETU²⁶⁸

Además del impuesto sobre la renta exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del tratado. Cabe señalar que por disposición expresa del propio protocolo, la referida consideración del IETU como impuesto comprendido dentro del alcance de un tratado entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008²⁶⁹.

Interpretación²⁷⁰

Al igual que otros tratados, para la aplicación de éste, cualquier término no definido en el mismo tendrá –a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente- el significado que en ese momento se le atribuya en la legislación de ese Estado, agregándose que prevalecerá cualquier significado bajo la legislación fiscal sobre el significado atribuido conforme a otras leyes.

Ausencia de regla de desempate de residencia “tie breaker rule”²⁷¹

El tratado de 1993 establecía que cuando una sociedad fuera residente de ambos estados contratantes, se consideraría residente del Estado en que tuviera su sede de dirección efectiva.

El nuevo protocolo establece que cuando una sociedad sea residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio. A falta de acuerdo, dicha sociedad no tendrá derecho a solicitar los beneficios del tratado, salvo que solicite los beneficios de (i) no discriminación; y (ii) procedimiento amistoso.

²⁶⁸ Art. 1, Protocolo.

²⁶⁹ Art. 18, Protocolo.

²⁷⁰ Art. 2, Protocolo.

²⁷¹ Art. 3, Protocolo.

Tasas de Intereses²⁷²

Permanecen las tasas máximas de retención de 5% en caso de intereses (i) pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco u otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión, bancas de ahorro y compañías de seguros, y (ii) pagados sobre bonos y títulos valor que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido; y 10% en los demás casos.

No obstante, el nuevo protocolo elimina la condición para la aplicación de dichas tasas preferentes consistente en que los Países Bajos no establezcan una retención de impuesto sobre los intereses pagados a un residente en México²⁷³.

Si uno de los Estados contratantes intenta negar los beneficios en materia de intereses con base en la condición señalada, de que “se negocien regular y substancialmente”, la autoridad competente de ese Estado deberá consultar previamente a la autoridad competente del otro Estado, con el objeto de determinar mediante acuerdo mutuo la aplicación de dichos beneficios²⁷⁴.

Concepto de intereses²⁷⁵

La definición de “intereses” del tratado se sustituye para adicionar los siguientes conceptos:

- a) comisiones relacionadas con cantidades dadas en préstamo;
- b) pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, así como pagos con motivo de la aceptación de un aval;
- c) pagos derivados de contratos de factoraje;
- d) ingreso derivado de la enajenación de créditos;

²⁷² Art. 4, Protocolo.

²⁷³ Art. 13, Protocolo.

²⁷⁴ Art. 13, Protocolo.

²⁷⁵ Art. 13, Protocolo.

e) ingreso derivado de instrumentos financieros cuando exista una deuda subyacente;

f) ingreso derivado de la enajenación con descuento de títulos valor que representan deuda.

Aun cuando el concepto de "intereses" previsto en el nuevo protocolo es más amplio que el originalmente contenido en el tratado, éste no equivale a un concepto amplio de "intereses" por virtud del cual se estiman como tales a los así considerados en términos de la legislación de cada uno de los Estados contratantes.

Regalías²⁷⁶

Permanece la tasa máxima de retención en el país de la fuente para regalías de 10% sobre el monto bruto. No obstante, el nuevo protocolo elimina la condición para la aplicación de dicha tasa preferente consistente en que los Países Bajos no establezcan una retención de impuesto sobre regalías pagadas a un residente en México.

Ganancias de capital²⁷⁷

Conforme al tratado, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una entidad del otro Estado se encontraban sujetas a un gravamen máximo del 20% en caso de contarse con una participación en el capital de más del 25%.

Asimismo, se elimina lo previsto anteriormente en el tratado en cuanto a la inexistencia de gravamen con motivo de la ganancia derivada de la enajenación de acciones siempre que la misma proviniera de una reorganización, fusión, escisión u operaciones similares.

Con el nuevo protocolo, únicamente se establece que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones podrán someterse a imposición a una tasa máxima del 10%, independientemente del porcentaje de tenencia accionaria²⁷⁸.

²⁷⁶ Art. 5, Protocolo.

²⁷⁷ Art. 6, Protocolo.

²⁷⁸ El tratado preveía la tasa máxima de retención del 20% aplicable sobre las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representarían una participación de más de 25% en el capital de una sociedad residente en uno de los Estados.

Reestructuras corporativas y otras enajenaciones no gravadas²⁷⁹

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad no estarán sujetas a gravamen en el Estado de fuente, si:

a) La enajenación de acciones se lleva a cabo entre miembros del mismo grupo de sociedades, en la medida en que la remuneración recibida por la enajenante consista en acciones u otros derechos *(i)* en el capital de la adquirente, o *(ii)* de otra sociedad que sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de los derechos de voto y del capital de la adquirente y que sea residente de uno de los Estados o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, siempre que:

- (i)* el adquirente sea residente en uno de los Estados o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información;
- (ii)* antes e inmediatamente después de la enajenación, *(i)* el enajenante o la adquirente sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de los derechos de voto y del capital de la otra, o *(ii)* que una sociedad residente en uno de los Estados o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información sea propietaria, directa o indirectamente (a través de sociedades residentes en uno de esos Estados) del 80% o más de los derechos de voto y del capital de cada una de ellas; y
- (iii)* para efectos de determinar la ganancia sobre cualquier enajenación posterior el costo inicial de las acciones para la adquirente se determinará *(i)* con base en el costo que tuvo para la enajenante, incrementado con el importe de los pagos en efectivo y otra remuneración distinta de la acciones u otros derechos pagados; o *(ii)* la ganancia se calculará mediante otro método que proporcione substancialmente el mismo resultado.

²⁷⁹ Art. 15, Protocolo.

No obstante lo anterior, si se recibe efectivo u otra remuneración distinta a las acciones u otros derechos recibidos, el monto de la ganancia será sometido a imposición en el Estado fuente del que sea residente la sociedad cuyas acciones son enajenadas.

b) Las ganancias hayan sido obtenidas por una compañía de seguros o un fondo de pensiones reconocido.

c) La enajenación se efectúa a través de un mercado de valores reconocido; salvo:

(i) cuando el residente de uno de los Estados sea propietario, directa o indirectamente, del 10% o más de las acciones de la sociedad residente en el otro Estado, y en un periodo de 24 meses dicho residente enajena 10% o más de las acciones a través de una o varias operaciones simultáneas o sucesivas a través de un mercado de valores reconocido, la ganancia derivada de dicha enajenación puede someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad cuyas acciones son enajenadas.

(ii) cuando la enajenación se efectúe dentro de un mercado de valores reconocido a través de cualquier tipo de operación que evita que dicho residente acepte más ofertas que aquellas recibidas antes y durante el periodo en el cual se efectúa la enajenación.

Intercambio de información²⁸⁰

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea relevante para la aplicación del tratado, sin que se entienda limitado dicho intercambio *(i)* porque uno de los Estados contratantes se niegue a otorgar la información solicitada únicamente porque la misma no sea necesaria para sus propios efectos internos; *(ii)* porque dicha información sea detentada por un banco, otra institución financiera o cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque se relaciona con participaciones en una persona.

²⁸⁰ Art. 7, Protocolo.

Asistencia en el cobro²⁸¹

Cada uno de los Estados Contratantes ayudará y asistirá al otro en la recaudación y cobro de créditos fiscales, quedando facultadas las autoridades competentes de ambos Estados para establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de dicha disposición.

Límite de beneficios²⁸²

Los beneficios del tratado no serán aplicables a las sociedades u otras personas que estén total o parcialmente exentas de impuestos por un régimen especial conforme a la legislación o prácticas administrativas de cualquiera de los Estados. Para estos efectos, un régimen se considera especial, después de que las autoridades competentes de los Estados lo hayan decidido mediante acuerdo mutuo.

Sede de dirección efectiva²⁸³

Se considera "sede de dirección efectiva" el lugar en el que, las decisiones administrativas y comerciales clave, necesarias para el desarrollo de las actividades empresariales de la sociedad, se efectúan en esencia. Ordinariamente será el lugar donde la persona o el grupo de personas de mayor jerarquía toman sus decisiones, el lugar donde se determinen las acciones a ser tomadas por la sociedad como un todo. Cuando un consejo de administración tome formalmente las decisiones clave en reuniones sostenidas en uno de los Estados, pero dichas decisiones realmente se tomen en el otro Estado, la sede de dirección efectiva estará en el otro Estado.

EP a través de agentes dependientes²⁸⁴

Uno de los supuestos para la constitución de un EP por un residente de un Estado en el otro Estado es el actuar a través de un agente dependiente que ostente y ejerza habitualmente en el segundo Estado poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre del residente del primer Estado.

²⁸¹ Art. 8, Protocolo.

²⁸² Art. 9, Protocolo.

²⁸³ Art. 10, Protocolo.

²⁸⁴ Art. 11, Protocolo.

Al efecto, el nuevo protocolo establece que se considera que una persona que negocia substancialmente los elementos esenciales de un contrato en nombre de una empresa, ejerce autoridad para concluir contratos en nombre de esa empresa, aun cuando el contrato esté sujeto a aprobación final o firma formal por parte de otra persona.

Beneficios empresariales²⁸⁵

En el caso de utilidades derivadas de actividades de investigación, suministro, instalación o construcción, la atribución de las mismas a un EP deberá realizarse de acuerdo con un análisis funcional con base en las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por o a través de dicho EP.

Cláusula de nación más favorecida respecto arbitraje²⁸⁶

Si a partir del 11 de octubre de 2007, México acuerda en cualquier convenio para evitar la doble tributación una disposición relacionada con el arbitraje, que sea substancialmente similar a la del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE, dicha disposición aplicará automáticamente entre México y los Países Bajos²⁸⁷.

A nuestro saber, a partir de la fecha antes referida México no ha acordado en ningún convenio una cláusula de arbitraje con las características señaladas. Por lo tanto, la aplicación de dicha cláusula de nación más favorecida con los Países Bajos queda sujeta a la promulgación de algún acuerdo actualmente concluido por el gobierno Mexicano, o que se concluya en un futuro, en el cual se incluya una cláusula de arbitraje substancialmente similar a la del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE.

²⁸⁵ Art. 12, Potocolo.

²⁸⁶ Art. 16, Protocolo.

²⁸⁷ La inclusión de una cláusula arbitral al Modelo del Convenio Tributario de la OCDE se acordó por el Comité de Asuntos fiscales de dicho organismo el 18 de julio de 2008.

TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO 2010

La lista de los 38 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2010, es la siguiente:

| Estado | Publicación Convenio DOF | Aplicable a partir de |
|--------------------|--|--|
| Alemania | 15 diciembre 2009 | 15 octubre de 2009 1 enero 2010 |
| Australia | 13 febrero 2004 | 1 enero 2004 1 julio 2004 |
| Austria | 8 diciembre 2004 | 1 enero 2006 |
| Argentina | 19 marzo 2004 | 1 enero 2005 |
| Barbados | 15 enero 2009 | 1 enero 2010 |
| Bélgica | 6 enero 1997 | 1 enero 1998 |
| Brasil | 1 enero 2007 | 1 enero 2007 |
| Canadá | 20 junio 2007 | 1 enero 2008 |
| Corea | 16 marzo 1995 | 1 enero 1996 |
| Chile | 12 mayo 2000 | 1 enero 2000 |
| China | 28 febrero 2006 | 1 enero 2007 |
| Dinamarca | 27 mayo 1998 | 1 enero 1998 |
| Ecuador | 4 abril 2001 | 1 enero 2001 |
| España | 31 diciembre 1994 | 1 enero 1995 |
| EUA | 3 febrero 1994 25 enero 1996 22 julio 2003 | 1 enero 1994 26 octubre 1995 3 julio 2003 (vigencia) |
| Finlandia | 11 agosto 1999 | 11 enero 1999 |
| Francia | 16 marzo 1993 | 1 enero 1993 |
| Grecia | 31 diciembre 2005 | 1 enero 2006 |
| Indonesia | 8 diciembre 2004 | 1 enero 2005 |
| Irlanda | 9 agosto 2000 | 1 enero 1999 |
| Islandia | 31 diciembre 2008 | 1 enero 2009 |
| Israel | 11 agosto 2000 | 1 enero 2000 |
| Italia | 29 marzo 1995 | 1 enero 1996 |
| Japón | 6 enero 1997 | 1 enero 1997 |
| Luxemburgo | 6 febrero 2002 | 1 enero 2002 |
| Noruega | 26 agosto 1996 | 1 enero 1997 |
| Nueva Zelanda | 15 junio 2007 | 1 agosto 2007 1 enero 2008 |
| Países Bajos | 31 diciembre 1994 | 1 enero 1995 |
| | Protocolo 29 diciembre 2009 | 1 enero 2010 |
| Polonia | 18 octubre 2002 | 1 enero 2003 |
| Portugal | 3 abril 2001 | 1 enero 2002 |
| Reino Unido | 15 marzo 1995 | 1 abril 1994 |
| República Checa | 28 enero 2003 | 1 enero 2003 |
| República Eslovaca | 28 septiembre 2007 | 1 enero 2008 |
| Rumania | 12 diciembre 2001 | 1 enero 2002 |
| Rusia | 20 mayo 2008 | 1 enero 2009 |
| Singapur | 23 agosto 1996 | 1 enero 1996 |
| Suecia | 10 febrero 1993 | 1 enero 1993 |
| Suiza | 24 octubre 1994 | 1 enero 1995 |

TRATADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

| Estado | Fecha de firma | Estatus |
|-----------------------|--------------------|------------------------|
| Antillas Neerlandesas | 1 septiembre 2009 | Firmado |
| Bermuda | 15 octubre 2009 | Firmado |
| Colombia | 13 agosto 2009 | Firmado |
| India | 10 septiembre 2007 | Firmado |
| Kuwait | 27 octubre 2009 | Firmado |
| Sudáfrica | 19 febrero 2009 | Firmado |
| Uruguay | 14 agosto 2009 | Firmado |
| Venezuela | 6 febrero 1997 | Aprobado por Venezuela |

TRATADOS EN NEGOCIACIÓN²⁸⁸

| |
|-----------------|
| Aruba |
| Bahamas |
| Bahrein |
| Costa Rica |
| Eslovenia |
| Gibraltar |
| Hungría |
| Isla del Hombre |
| Islas Caimán |
| Islas Cook |
| Islas Guernesey |
| Islas Jersey |
| Letonia |
| Líbano |
| Liechtenstein |
| Malasia |
| Marruecos |
| Mónaco |
| Nicaragua |
| Panamá |
| Samoa |
| Tailandia |
| Turcas y Caicos |
| Ucrania |

CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO

El pasado 16 de febrero de 2009, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, emitió una tesis aislada en materia de tratados internacionales, la cual en términos generales, hacía referencia a la aplicación así como a la

²⁸⁸ Visible en www.sat.gob.mx

interpretación de los convenios para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta²⁸⁹.

La tesis referida señala que para poder acceder a los beneficios de un convenio fiscal, además de acreditar la residencia fiscal en uno de los Estados Contratantes, será necesario cumplir con los requisitos que el propio Convenio contenga.

Por lo que hace a la interpretación de los tratados internacionales, se establece que las partes deben atender *(i)* primeramente, a lo establecido en los Comentarios de la OCDE, y en caso de que dicho instrumento no fuera suficiente, *(ii)* se deberá interpretar el convenio conforme al principio de buena fe, y finalmente *(iii)* se podrá acudir a la doctrina internacional.

Si bien los criterios antes referidos no constituyen una aportación novedosa respecto a la aplicación e interpretación de los convenios en materia fiscal celebrados por México, a excepción de la remisión a la doctrina internacional, la importancia de este asunto radica precisamente en el análisis contenido en la ejecutoria respecto del concepto "beneficiario efectivo", mismo que no es mencionado en el texto de la tesis.

Consideraciones de la ejecutoria

En la ejecutoria, se analizó si la actora cumplía con el requisito de ser la beneficiaria efectiva de las rentas pagadas por un residente en México, a efecto de dilucidar si podía aplicar los beneficios del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre México y el Reino de los Países Bajos.

Para esos efectos, los magistrados recurrieron primeramente a los Comentarios OCDE, arribando a la conclusión de que los mismos no contenían una definición de dicho concepto, por lo que posteriormente,

²⁸⁹ DOBLE TRIBUTACIÓN.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. Juicio contencioso administrativo número 24802/06-17-04-3/1125/07-PL-01-09, publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año II, Julio 2009, Revista 19. Página 305.

² La Convención de Viena considera que el contexto comprende además del texto, con sus preámbulos y anexos, todo acuerdo referido al tratado que sea concertado entre las partes y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado (Art. 31, Convención de Viena).

interpretaron de buena fe el texto del artículo 12 de la Convención correspondiente, para lo cual se remitieron a lo dispuesto en la doctrina internacional y en las Notas Explicativas del Departamento del Tesoro de los EEUU al Modelo Convenio de ese país, aunque éstas no forman parte del contexto del Convenio en análisis, pues se trata de un Convenio en el cual los EUA no son un Estado contratante²⁹⁰.

Tras una breve referencia a las fuentes de interpretación antes señaladas, los jueces concluyeron lo siguiente:

“De lo anterior se puede concluir que la doctrina internacional ha coincidido en el hecho de que el beneficiario efectivo debe identificarse con el beneficiario económico del pago o rendimiento, con independencia de quién es el titular del activo que lo produce, es decir, debe entenderse por beneficiario efectivo la persona que libremente, puede poner los bienes a disposición de terceros, o disponer de las ganancias generadas.”

Por lo tanto, se considerará beneficiario efectivo de las rentas a quien sea el beneficiario económico de las mismas, para lo cual se atenderá a la facultad de disposición que esa persona tenga sobre los bienes, sin ser trascendente si la misma está gravada por esa renta en su Estado de residencia.

Lo anterior resulta relevante ya que los magistrados fijan por primera vez en una ejecutoria, su postura o los parámetros que consideran adecuados para determinar quién es el beneficiario efectivo de un ingreso.

Dicha postura coincide con la relativa al derecho común (*common law*) sostenida por Charl P. du Toit, quien concluyó que el beneficiario efectivo es la persona que tiene mayores atributos sobre la propiedad que cualquier otra persona.

Para arribar a esa conclusión, du Toit identificó los criterios utilizados por los tribunales de EUA e Inglaterra, dos países de tradición de derecho común (*common law*), para resolver cuándo alguien era el beneficiario efectivo de un ingreso²⁹¹.

²⁹¹ El derecho común (*common law*), en contraposición al derecho civil (*civil law*), es aquél utilizado en gran parte de los territorios que tienen influencia británica y se

Tras ese estudio, el citado autor identificó que los tribunales estadounidenses atendían a *(i)* la posibilidad de tener el derecho a disfrutar la propiedad, aunque el título legal se centrara en otra persona; *(ii)* la facultad de utilizar la propiedad para sus beneficios económicos; y *(iii)* la asunción de los riesgos sobre el bien.

Por lo que hace a Inglaterra, du Toit puntualizó que los tribunales consideraban beneficiario efectivo a *(i)* quien tuviera la propiedad para su propio beneficio y no como mero fiduciario; *(ii)* quien no fuera propietario sólo por estar registrado como tal, sino que también pudiera utilizar el bien como propio; *(iii)* quien disfrutara de los frutos de las cosas; y *(iv)* pudiera retener los atributos de beneficiario efectivo.

Dicha postura se asemeja a la postura que atiende a la substancia (desarrollada por Klaus Vogel) y discrepa de las que se basan en la forma, es decir, las que consideran beneficiario a quien no se ostenta como agente o intermediario, sin analizar si efectivamente éste es el propietario del ingreso.

Asimismo, discrepa de la postura sostenida actualmente por los EUA, conforme a la cual primeramente se analiza si el receptor está sujeto a imposición por ese ingreso; y, en caso de estarlo, se dilucida si éste no actuó como un agente o intermediario.

Relevancia del criterio sustentado

En precedentes judiciales, así como en el texto del acuerdo 5/1996 del Pleno de la SCJN, se ha establecido que las tesis son expresiones por escrito, en forma abstracta, de los criterios jurídicos establecidos al resolver casos concretos. En consecuencia, la tesis no es un extracto, una síntesis o un resumen de la resolución.

Por lo tanto, los criterios jurídicos están contenidos en las ejecutorias y no sólo en las tesis; por lo que, aunque no se emita una tesis que reproduzca el criterio sostenido por los juzgadores al resolver un juicio, si la ejecutoria es aprobada por la votación necesaria para constituir un precedente o tesis aislada, el criterio jurídico que se contenga en la misma podrá ser citado por los particulares o por las autoridades como un precedente, sin que tenga fuerza vinculatoria pues no es una jurisprudencia²⁹².

caracteriza por conceder mayor valor legal a la jurisprudencia o precedentes de juicios resueltos, que a las leyes.

²⁹² Cfr. Tesis de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJIFE, Novena Época, Diciembre de 2007, página 225, de rubro: CONTRADICCIÓN DE TESIS. PUEDE

Por lo tanto, la postura sostenida por los Magistrados puede ser considerada como un precedente, que nos servirá de referente sobre los parámetros utilizados por el pleno de la Sala Superior del TFJFA para determinar cuando alguien puede ser considerado como beneficiario efectivo de una renta²⁹³.

Problemática del concepto “Beneficiario Efectivo”

El primer tratado en el que se incluyó el concepto “beneficiario efectivo” como un criterio para determinar si una persona tenía derecho a aplicar los beneficios de un convenio, fue el celebrado entre los EUA y el Reino Unido, y dicha modificación se hizo para permitir que los fondos de pensiones y las instituciones de caridad pudieran acceder a los beneficios de los convenios, ya que dichos sujetos previamente no podían aplicar los tratados, pues éstos atendían a la regla de “sujeción de impuestos”.

CONFIGURARSE AUNQUE UNO DE LOS CRITERIOS CONTENDIENTES NO SE HAYA PUBLICADO EN UN APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, POR NO HABERSE REITERADO COMO VIGENTE POR LA COMISIÓN ENCARGADA DE INTEGRAR DICHA OBRA.- ...el hecho de que la tesis en la que se sustentó uno de los criterios contendientes no hubiera sido publicada en un Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, por no haberse reiterado como vigente por la Comisión encargada de integrar dicha obra, no constituye un obstáculo para estudiar la contradicción denunciada habiéndose comprobado la existencia de posturas divergentes ante un mismo tema jurídico, derivadas del análisis de las ejecutorias correspondientes, pues lo cierto es que ese criterio no ha sido superado y puede seguir empleándose por los órganos judiciales federales que lo compartan, ... Además, tal situación no implica que el órgano jurisdiccional emisor de la tesis haya dejado de sostener ese criterio, ...” (Énfasis añadido)

Tesis del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Julio de 2006, Página 12, de rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS. LOS CRITERIOS JURÍDICOS EXPRESADOS “A MAYOR ABUNDAMIENTO” SON DE TOMARSE EN CUENTA PARA RESOLVER AQUÉLLA.- ... Así, para uniformar la interpretación del orden jurídico nacional son de tomarse en cuenta todos los razonamientos vertidos por los órganos jurisdiccionales contendientes a lo largo de la parte considerativa de sus sentencias, sean constitutivos de la decisión final -el o los puntos resolutivos- o resulten añadidos prescindibles, vinculados indirecta o marginalmente con la cuestión concreta que debe decidirse, pues en ambos casos se está frente a la posición que asume un órgano jurisdiccional ante determinada cuestión jurídica y de la que cabe presumir que seguirá sosteniendo en el futuro...” (Énfasis añadido)

²⁹³ Cabe mencionar que la Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega emitió un voto particular apartándose del criterio de la mayoría, pues consideró que la actora no acreditó que era la propietaria de las rentas recibidas.

El término fue incluido en el Modelo de Convenio de la OCDE en 1977, y se implementó como una medida anti-abuso (treaty shopping) de los convenios, para evitar la evasión fiscal en pagos por regalías, intereses y dividendos.

Sin embargo, ni el Modelo de Convenio de la OCDE, ni los Comentarios al mismo, establecen una definición ni señalan los alcances de dicho término; ciñéndose únicamente a mencionar que no se considerará beneficiario efectivo a los agentes o designatarios, pues éstos no estarán gravados por esos ingresos en su país de residencia (Párrafo 10 de los Comentarios de la OCDE al artículo 11 y párrafo 4.1 de los Comentarios al artículo 12).

En los últimos años, diversos países han comenzado a incorporar dicho concepto en sus leyes domésticas como una medida para evitar la evasión fiscal. Tal es el caso de México, pues en la LISR se hace alusión a dicho término para determinar la tasa de retención aplicable tratándose de pagos al extranjero por concepto de intereses.

La LISR tampoco contempla una definición del concepto en comento, lo cual resulta criticable pues podría quedar al arbitrio de las autoridades fiscales la interpretación y alcance de dicho término, sin que éstas estén obligadas a acatar los precedentes emitidos por tribunales nacionales, pues éstos versan sobre tratados internacionales y no sobre la legislación nacional.

Consideramos que con base en lo resuelto por el Pleno del TFJFA, es viable sostener que para efectos del tribunal administrativo, se considerará "beneficiario efectivo" a quien sea el beneficiario económico del ingreso y además cuente con las facultades necesarias para disponer libremente de los bienes o de las ganancias generadas por esos bienes; siendo irrelevante si dicho sujeto es el propietario del activo que generó el ingreso, así como si dicho sujeto está gravado en su país de residencia por dicho ingreso.

A nuestro parecer, el concepto de beneficiario efectivo pareciera estar determinado por quién es el sujeto que patrimonialmente reconoce la incursión de cierto ingreso, mismo reconocimiento que debe ser plasmado para efectos legales, financieros y fiscales; sin embargo, reconocemos que su noción es debatible y continuará siendo objeto de análisis y debate tanto a nivel doctrinal como de resoluciones de los tribunales nacionales y extranjeros.

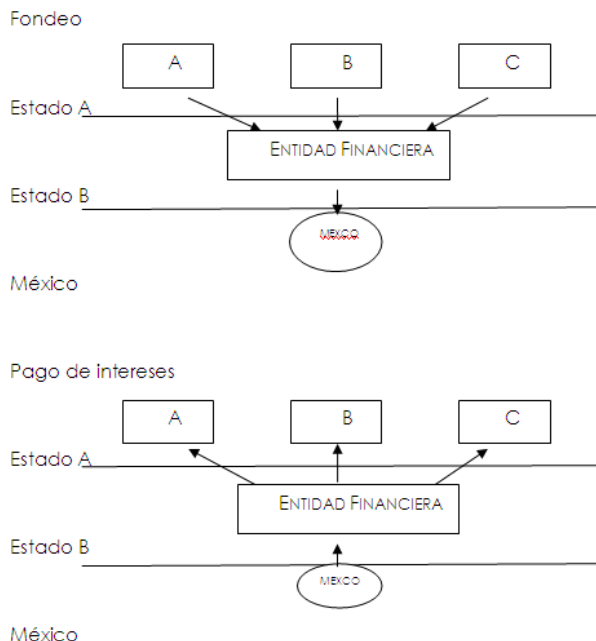
Participation agreements

A continuación plantearemos un ejemplo en el cual se apreciará la importancia del criterio sustentado por el Pleno del TFJFA, el cual será aplicado para dilucidar quién es el beneficiario efectivo de los intereses obtenidos mediante convenios de participación, coloquialmente conocidos como *"participation agreements"*.

Los participation agreements son una práctica financiera habitual consistente en que las instituciones bancarias se fondean de recursos captados de terceros, para después otorgar financiamientos (eg. préstamos) a otros sujetos, los cuales pagarán intereses al banco prestador, quien a su vez pagará a los terceros que le proporcionaron los fondos, tanto el monto principal como una participación de los rendimientos recibidos.

Comúnmente dichas operaciones son celebradas entre personas físicas o morales que son residentes para efectos fiscales de diversos Estados.

Gráficamente podríamos esquematizar dichas operaciones de la siguiente manera:



Uno de los problemas que plantean estas operaciones, estriba en determinar quién tiene el carácter de beneficiario efectivo, pues podría considerarse como tal a la institución financiera, o bien, a los terceros que fondearon los recursos.

Consideramos que conforme al criterio del TFJFA, se considerará beneficiario efectivo a quien sea el beneficiario económico de los intereses pagados, pudiendo decidir libremente el destino de los recursos.

Para estos efectos, habrá que distinguir si existe, o no, una cesión del crédito o derechos del participation agreement entre el acreedor original (Entidad Financiera) y los residentes del Estado "A" (A, B y C), quienes participan de las ganancias del mismo.

En caso de que exista cesión, los beneficiarios efectivos de los rendimientos serán los residentes del Estado "A" (A, B, C), pues éstos serán los beneficiarios económicos y los propietarios de las ganancias, ya que estarán legitimados para disponer libremente de los recursos obtenidos por el participation agreement.

En ese supuesto, no sería aplicable el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y el Estado "B", pues el residente de dicho Estado, no sería el beneficiario efectivo de los intereses.

Suponiendo que no hubiese existido una cesión del convenio, el beneficiario efectivo sería la Entidad Financiera, residente del Estado "B", pues ésta se vería beneficiada económicamente por el pago de los intereses, y tendría la libertad de disponer discrecionalmente de los recursos obtenidos.

No es óbice a lo anterior el hecho de que la Entidad Financiera participe a los residentes del Estado "A" de las ganancias obtenidas, pues dicho pago se hace en función del crédito existente entre la Entidad Financiera y los residentes del Estado "A", siendo independiente del crédito existente entre la Entidad y Mexico.

SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Durante el ejercicio fiscal de 2009, el SAT dio a conocer nuevos criterios normativos y avisos relevantes en materia fiscal federal.

Dichos criterios fueron adicionados a la Compilación de Criterios Normativos (Boletín 2009), publicada en la página de Internet del SAT el 18 de diciembre de 2009.

Se reitera que dichos criterios son de carácter interno y al no constituir una fuente formal de derecho en materia fiscal, no generan obligaciones a los contribuyentes, por lo que éstos pueden válidamente apartarse de su texto siempre que existan elementos legales para ello.

Asimismo, se dieron a conocer criterios no vinculativos (Anexo 3 de la RMF), mismos que la autoridad fiscal ha señalado que a través de éstos se pretende alertar a los particulares de prácticas fiscales indebidas, por lo que su observancia será minuciosamente fiscalizada.

CRITERIOS NORMATIVOS

El 9 de enero de 2009 fueron publicados en la página de Internet del SAT ciertos criterios normativos de carácter interno, entre los cuales se destacan los siguientes²⁹⁴:

Estímulos fiscales / Ingreso ISR

Se establece que los diversos estímulos fiscales aplicados por los contribuyentes constituyen un ingreso en crédito y por lo tanto deben ser considerados como un ingreso acumulable del ejercicio, excepto en los casos en que exista una disposición expresa que establezca lo contrario.

Este criterio fue modificado mediante la publicación correspondiente al primer semestre de 2009, que se comenta más adelante.

²⁹⁴ Oficio 600-04-02-2008-77251 de fecha 12 de diciembre de 2008 emitido por la Administración General Jurídica del SAT.

Instituciones de asistencia o beneficencia

La LISR establece que no serán contribuyentes las “Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles...que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia...”.

Al efecto, se aclara que las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia son personas morales con fines no lucrativos y por tanto, no contribuyentes del ISR cuando sean autorizadas en términos de las leyes de la materia, sin que les sean aplicables los requisitos de beneficiarios y actividades previstos en la LISR antes señalados.

Prestaciones de previsión social / generalidad

La ley señala que el ingreso por prestaciones de previsión social genérica se encuentra exento cuando éstas se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo. El criterio aclara que procede la exención cuando las prestaciones se concedan a todos los trabajadores que tengan derecho a ellas, conforme a las leyes o por contratos de trabajo. Situación similar acontece para las deducciones de previsión social, por lo que en la medida en que se cumpla dicho requisito, se encontrarán exentas para los trabajadores y deducibles para los empleadores.

Crédito al salario / Devolución remanente no acreditado

Con motivo de un criterio jurisprudencial de la SCJN²⁹⁵, se establece que la diferencia que resulte del acreditamiento efectuado entre el ISR y el crédito al salario pagado, cuando éste resulte superior, no queda regulada en la LISR sino en el artículo 22 del CFF, mismo que prevé la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, por lo que si en los plazos en que debe realizarse el entero del impuesto a cargo o del retenido de terceros, el patrón tiene un saldo a favor tras

²⁹⁵ CRÉDITO AL SALARIO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 115, 118 Y 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTES EN 2002 Y 2003). Jurisprudencia 2a./J. 227/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, Novena época, SEJUFE, Tomo XXVI, diciembre de 2007. Página 179.

efectuar el acreditamiento del ISR, puede solicitar su devolución conforme al CFF.

Exenciones IVA / Publicaciones electrónicas

Con motivo de la entrada en vigor de la Ley de Fomento para la Lectura y el Libro se modifica el criterio 89/2007/IVA, citando el nuevo fundamento de la definición legal de "libro" y adicionando la definición legal de "revista". La intención expresa es que el criterio conserve su alcance, reconociendo la exención en IVA en caso de enajenación de libros, periódicos y revistas contenidos en medios electrónicos.

No obstante, llama la atención que la definición legal de "revista" pudiera limitarse a publicaciones "encuadradas", por lo tanto, a publicaciones físicas y no electrónicas.

IVA / Transporte internacional aéreo de bienes

Se efectúa una modificación de criterio relevante para los residentes en México que prestan este servicio.

Anteriormente, se sostenía que en los viajes iniciados en México, el 25% del servicio estaba gravado a la tasa respectiva (10 ó 15%), y el 75% restante del servicio estaba (i) no gravado para residentes en el extranjero, y (ii) gravado a la tasa del 0% para los residentes en México.

Ahora se establece que en los viajes iniciados en México, el 75% no es servicio objeto del IVA, en tanto que el 25% del servicio se grava con IVA como sigue: (i) para residentes en México, a la tasa del 0%, y (ii) para residentes en el extranjero, a la tasa correspondiente (10 ó 15%).

A nuestro parecer, el texto del criterio que nos ocupa puede ser considerado equívoco, al admitir dos posibilidades de interpretación / aplicación: la primera, en el sentido de que al no ser objeto del tributo el 75% del servicio, el 25% gravado corresponde a la totalidad de actos gravados, permitiendo el acreditamiento íntegro del impuesto (produciéndose un efecto de que el 25% gravado corresponde a la totalidad de los actos realizados); la segunda, considerar que el acreditamiento del IVA sólo procede por la porción del 25% del servicio.

Es de notarse que, de un análisis armónico de las disposiciones fiscales aplicables en materia de IVA, en nuestra opinión, y a diferencia del criterio de la autoridad fiscal, se desprenden bases legales razonables para sustentar que el servicio de transporte internacional de bienes

prestado por residentes en México, en viajes iniciados en México y concluidos en el extranjero, debiera estar gravado íntegramente a la tasa del 0%.

Por otra parte, con fecha 20 de julio de 2009 fueron publicados en la página de Internet del SAT algunos de los criterios normativos aprobados en el primer semestre de 2009, de los que se destacan los siguientes²⁹⁶:

Créditos Fiscales / Actualización

Los créditos fiscales determinados mediante liquidación, deben actualizarse utilizando como base para dicho cálculo el INPC correspondiente al último mes de actualización considerado en la liquidación, hasta el INPC del mes anterior a aquél en que se lleve a cabo el pago.

Intereses pagados por devolución / Ingreso ISR

Si la autoridad fiscal efectúa el pago de intereses con motivo de la devolución de impuestos, ésta deberá mencionar en la resolución correspondiente que dichos intereses son acumulables para efectos del ISR tanto para personas morales como personas físicas, debiendo realizar la retención correspondiente a estas últimas.

Declaración de ISR / No obligación de fiduciaria

Las fiduciarias no se encuentran obligadas a presentar la declaración del ejercicio del ISR por las actividades realizadas a través de un fideicomiso.

Deducción por pérdidas incobrables / Obligación de dar aviso al deudor

Los contribuyentes que pretendan deducir créditos incobrables en cantidad mayor a 30,000 UDÍ'S, deberán, en todos los casos, informar al deudor que se efectuará la deducción del crédito incobrable (a fin de que este último acumule el ingreso), así como informar al SAT de dicha deducción, a más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

²⁹⁶ Oficio 600-04-02-2009-75488 de fecha 13 de julio de 2009 emitido por la Administración General Jurídica del SAT.

Dado que la norma respectiva es de aplicación estricta, consideramos que resulta cuestionable el que la autoridad fiscal rechace la deducción de créditos (mayores a 30,000 UDI'S) a contribuyentes que no hayan cumplido con las obligaciones mencionadas, tratándose de deudores que no llevaban a cabo actividades empresariales.

Personas físicas / Ingresos por estímulos fiscales

Tratándose de ingresos por estímulos fiscales percibidos por personas físicas, la autoridad fiscal señala que el impuesto se causa en el momento en que los ingresos obtenidos incrementan el patrimonio del contribuyente, conforme al Capítulo IX del Título IV de la LISR (Otros Ingresos que Obtengan las Personas Físicas).

IETU / El REPOMO debe reconocerse y determinarse conforme a la NIF B-10. Efectos de la Inflación

La remisión realizada por la LIETU a las normas de información financiera que deben observar los integrantes del sistema financiero, debe entenderse hecha a la NIF B10 (Efectos de la Inflación), misma que debe ser aplicada de manera integral para la determinación y reconocimiento del REPOMO.

El criterio normativo en comento resulta ambiguo, en el sentido que admite dos posturas: *(i)* que la remisión a la NIF-B10 es únicamente para el efecto de cuantificar el REPOMO conforme al procedimiento previsto en la misma, pero que su aplicación (suma o resta) debe ser "en todos los casos", tal y como lo dispone la LIETU, o *(ii)* que la aplicación (suma o resta) del REPOMO debe hacerse conforme a las reglas previstas en la NIF-B10 para tal efecto; es decir, la aplicación del REPOMO debería hacerse únicamente cuando estamos en presencia de un entorno inflacionario.

Ante dichas interpretaciones, nos inclinamos por la primera de ellas, dado que de la LIETU se deriva el deber de aplicar el REPOMO al margen de intermediación financiera, en todos los casos, y la remisión a la NIF B-10 refiere exclusivamente al cálculo del mismo.

Estímulos Fiscales / Ingresos acumulables para ISR

Se modifica el criterio aprobado en el segundo semestre de 2008, para establecer que los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado en dinero y en consecuencia, modifican de forma positiva el patrimonio de

los contribuyentes, constituyen un ingreso acumulable. Este criterio es aplicable tanto a personas morales como a personas físicas.

Así, por ejemplo, los estímulos que disminuyan la base del impuesto, y no la contribución causada, por regla general no conllevarán un ingreso acreditable.

Finalmente, con fecha 2 de diciembre de 2009, se dieron a conocer en la página de Internet del SAT, los criterios normativos aprobados en el segundo semestre de 2009, así como la modificación y derogación de criterios anteriores, mismos que a continuación se comentan²⁹⁷:

Subsidio para el empleo / Devolución del remanente no acreditado

Congruente con el criterio jurisprudencial que se comenta en el presente documento, la autoridad fiscal sostiene que puede ser objeto de devolución el remanente de subsidio para el empleo pagado a los trabajadores que resulte después de agotar el esquema de acreditamiento de ISR a cargo o aquél retenido a terceros.

Deducción ISR / vehículos denominados "Pick-Up"

Los referidos vehículos no deben ser considerados como automóviles, y por tanto no están sujetos al límite de deducción de hasta \$175,000.00, siendo depreciables a una tasa del 25% anual.

Plazo para garantizar el interés fiscal cuando se resuelve un recurso de revocación

Se modifica el criterio aprobado en el 2007, para adecuarlo a la reforma del CFF en materia de recursos de revocación²⁹⁸.

La autoridad fiscal puede continuar con el PAE respecto de créditos fiscales impugnados mediante recurso de revocación, al día siguiente de haber surtido efectos la resolución que confirma la validez del acto impugnado, siempre y cuando haya transcurrido el plazo de 45 días hábiles a partir de la notificación del crédito fiscal.

²⁹⁷ Oficio 600-04-02-2009-77370 de fecha 25 de noviembre de 2009 por la Administración General Jurídica del SAT.

²⁹⁸ Publicado en el DOF del 6 de mayo de 2009.

Este criterio resulta desafortunado si se pretende hacer “más atractiva [...] la promoción de este medio de defensa”²⁹⁹, ya que si bien el crédito se convierte en exigible, éste aún no se encuentra firme por poder ser impugnado mediante juicio contencioso administrativo. Además, existe una imposibilidad práctica para ofrecer una garantía en el plazo de un día.

CRITERIOS NO VINCULATIVOS³⁰⁰

IETU / Deducción de intereses

En nuestra Actualización Tributaria 2009 apuntamos que han surgido diversas interpretaciones relacionadas con la factibilidad legal de deducir pagos de intereses, concluyendo de forma general y, a reserva de analizar caso por caso, que los pagos por intereses no pueden ser gravados ni deducidos, al no ser objeto del IETU³⁰¹.

El SAT señala que los intereses pagados a las entidades que integran el sistema financiero no son deducibles, toda vez que las operaciones de financiamiento o mutuo no se consideran como prestación de servicios independientes y, por tanto, no son objeto del gravamen.

IVA / Alimentos preparados³⁰²

Los alimentos preparados o combinados para su venta en tiendas de autoservicio se encuentran afectos a la tasa general del IVA. Aun cuando habría que analizar caso por caso, las autoridades dan a conocer este criterio debido a que han detectado que ciertos contribuyentes con giros de tiendas de autoservicio han aplicado erróneamente, a su entender, la tasa del 0% en la enajenación de dichos alimentos.

²⁹⁹ Exposición de Motivos del “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria” presentada ante la Cámara de Senadores el 21 de Octubre de 2008.

³⁰⁰ Anexo 3 de la RMF para 2009, publicado en el DOF de fecha 4 de mayo de 2009, así como su modificación publicada en el DOF de fecha 11 de agosto de 2009.

³⁰¹ Actualización Tributaria 2009. Páginas 43 y 44.

³⁰² Criterio 02/IETU.

AVISO PUBLICADO EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SAT

Obligación de informar sobre préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital en efectivo. La LISR prevé la obligación de informar al SAT respecto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que se reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera mayores de \$600,000 pesos.

Incumplir lo anterior, trae como consecuencia que dichas cantidades sean consideradas como ingresos acumulables.

Sin embargo, la LISR no define lo que debe entenderse por cantidades recibidas "en efectivo", no obstante dicho término es utilizado con frecuencia dentro de la misma.

En este sentido, el SAT publicó un aviso en su página de Internet, mediante el cual establece que se entenderá como efectivo, aquellas operaciones realizadas en moneda nacional o extranjera de curso legal, no quedando comprendidas en éstas las operaciones realizadas, entre otras, mediante cheque, traspasos de cuentas o transferencias electrónicas.

DIVERSOS

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El 25 de noviembre de 2009, se publicó en el DOF la LIF para el ejercicio fiscal de 2010.

Entre las cuestiones que consideramos más relevantes se encuentran las siguientes:

Ingresos del gobierno federal³⁰³

No obstante la crisis económica que afecta a nuestro país, se pretende que el gobierno federal incremente su recaudación en materia de impuestos en un 4%, respecto a la esperada para el ejercicio fiscal de 2009.

Dentro del rubro de ingresos por impuestos, cabe destacar lo siguiente:

Se espera que los ingresos por ISR se incrementen en un 7.5%.

Se prevé que la recaudación de IVA disminuya en un 1%, no obstante el incremento de la tasa.

Se proyecta un aumento del 17.6% en la recaudación del IEPS por cervezas y bebidas refrescantes.

En cuanto al IEPS por tabacos labrados, se estima un incremento del 9.7%.

El IEPS por juegos y sorteos pretende representar un aumento en la recaudación del 94%, respecto a lo proyectado en 2009.

Asimismo, se estima recaudar 9,786 millones de pesos, por concepto de IEPS correspondiente a redes públicas de telecomunicación.

Finalmente, se espera que los ingresos del Gobierno Federal por concepto de IDE, se incrementen en un 74.1%.

³⁰³ Art. 1, LIF.

Recargos para el caso de prórroga de créditos fiscales³⁰⁴

Para 2010 se mantienen las mismas tasas contempladas para 2009, quedando las siguientes:

- a) 0.75% mensual sobre saldos insolutos
- b) En el caso de recargos por prórroga:
 - (i) 1% tratándose de pagos a plazos en parcialidades hasta 12 meses.
 - (ii) 1.25% mensual cuando sean parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses.
 - (iii) 1.5% mensual cuando sean parcialidades superiores a 24 meses.
 - (iv) 1.125% mensual en el caso de mora.

Cancelación de créditos fiscales³⁰⁵

Al igual que en ejercicios pasados, se incluye la facultad de las autoridades para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales en los que exista incosteabilidad, excluyendo el supuesto de imposibilidad práctica de cobro.

Permanece el beneficio para aquellos contribuyentes que hubiesen incurrido con anterioridad al 1 de enero de 2010, en infracciones de comercio exterior sin existir embargo de mercancías y a la misma fecha no les haya sido impuesta la sanción correspondiente, cuando ésta sea menor a 3,500 UDI'S o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2010.

Reducción de multas formales³⁰⁶

Para el ejercicio fiscal de 2010, se prevé una reducción del 50% por multas derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, tales

³⁰⁴ Art. 8, LIF.

³⁰⁵ Art. 15, LIF.

³⁰⁶ Art. 15, LIF.

como aquéllas relacionadas con el RFC, con la presentación de declaraciones, solicitudes o avisos, con la obligación de llevar contabilidad, etc.

Quedan excluidas de dicha reducción, aquellas multas impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso y aquellas infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación³⁰⁷, siempre que los contribuyentes:

- a) Corrijan su situación fiscal.
- b) Lleven a cabo el pago de la multa reducida, además de las contribuciones omitidas y sus accesorios, y
- c) Dicho pago se realice después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones.

Si el contribuyente corrige su situación y paga la multa correspondiente, después de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, los contribuyentes pagarán el 60% de la multa, en vez del 50%.

Cabe señalar que este beneficio es aplicable a infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, mientras que aquel beneficio de disminución de multas previsto en la LFDC³⁰⁸ se refiere a multas derivadas del incumplimiento en el pago de contribuciones.

Exenciones³⁰⁹

Se propone continuar con las siguientes exenciones:

- a) ISAN/Vehículos baterías eléctricas/Motor de hidrógeno.- Se exime del pago del ISAN a la enajenación o importación definitiva de automóviles con propulsión a través de baterías eléctricas recargables,

³⁰⁷ Art. 85, fracc. I, CFF.

³⁰⁸ Art. 17, LFDC.

³⁰⁹ Art. 16, LIF.

así como automóviles de propulsión interna o con motor accionado por hidrógeno.

b) Gas natural.- Se exime del pago del derecho de trámite aduanero a las personas que importen gas natural.

Tasa de retención anual³¹⁰

Para efectos de los intereses pagados por el sistema financiero, durante el ejercicio fiscal de 2010 la tasa de retención anual disminuye de 0.85 a 0.60%.

Obligación de presentar a las autoridades fiscales la información del listado de conceptos que sirvieron de base para calcular el IETU³¹¹

Se mantiene la obligación para que los contribuyentes del IETU presenten la información relativa a los conceptos que sirvieron de base para determinar el citado impuesto en cuanto a pagos provisionales e impuesto del ejercicio.

La información se presentará en el mismo plazo que los pagos provisionales o declaración del ejercicio, incluso cuando no exista impuesto a pagar.

Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos en IETU³¹²

Para el 2009, la LIETU otorga la posibilidad de aplicar el "crédito fiscal IETU" (generado por la obtención de deducciones superiores a ingresos en un determinado ejercicio) en contra del propio IETU de los 10 ejercicios siguientes o en su caso en contra del ISR del mismo ejercicio en que se generó dicho crédito.

La LIF para 2010 establece que el monto del "crédito fiscal IETU" no podrá acreditarse contra el ISR causado en el ejercicio en que se generó el crédito.

³¹⁰ Art. 22, LIF.

³¹¹ Art. 22, LIF.

³¹² Art. 22, LIF.

Resulta criticable la prohibición a la aplicación del “crédito fiscal IETU”, pues pone en duda la complementariedad frente al ISR (a diferencia de lo que ocurría con el IMPAC).

De igual manera, de la redacción del precepto en comento, que entrará en vigor el 1 de enero de 2010, se podría llegar a interpretar que el “crédito fiscal IETU”, generado en 2009, no puede disminuirse del ISR de este último ejercicio.

Al respecto, consideramos que dicha prohibición no resulta aplicable al “crédito fiscal IETU” generado en el ejercicio fiscal de 2009 sino hasta 2010, siendo que para 2011 habrá que revisarse si esta prohibición se incluye en la LIF o en algún otro ordenamiento.

IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

Mediante decreto publicado en el DOF el 7 de diciembre, se reformaron y adicionaron diversas disposiciones de la LIDE, mismas que se comentan a continuación:

Tasa y monto depósitos exentos³¹³

Con una intención meramente recaudatoria, se aumenta en un punto porcentual la tasa del IDE, pasando del 2 al 3%, disminuyéndose de \$25,000.00 a \$15,000.00 el monto mensual acumulado de depósitos en efectivo exentos por cada institución de crédito.

Al respecto, la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró que la reducción del umbral de la exención implicaría una disminución de las maniobras de elusión del impuesto a través de diversificar depósitos en efectivo en distintas instituciones de crédito para evitar exceder el anterior límite de \$25,000.00

Exención de depósitos por pago de adeudos³¹⁴

A partir del 1 de julio de 2010, la exención por depósitos en efectivo realizados en cuentas propias con motivo de créditos otorgados por instituciones del sistema financiero (y hasta por el monto adeudado), no

³¹³ Arts. 2, fracc. III y 3, LIDE.

³¹⁴ Arts. 2, fracc. VI y Sexto Transitorio, fracc. I, LIDE.

será aplicable a personas morales ni a personas físicas que realicen actividades empresariales y/o profesionales.

Las personas físicas que tengan abiertas estas cuentas deberán proporcionar su clave del RFC a la institución financiera de que se trate, ello con el objeto de que se verifique con el SAT que no son personas físicas que realicen actividades empresariales y/o profesionales.

Aquellas personas físicas que al 31 de diciembre del 2009 tengan abiertas estas cuentas, deberán proporcionar tal información entre el 1 de enero y el 1 de julio de 2010. En caso de no proporcionarla, no se considerarán como beneficiarias de la exención en comento.

Aun cuando la iniciativa presidencial justifica eliminar esta exención en el hecho de que los sujetos excluidos se encuentran obligados a presentar pagos provisionales o definitivos contra los cuales pueden acreditar o compensar el IDE de manera inmediata, no se deja de reconocer que éstos se verán afectados en su flujo de efectivo debido a la recaudación del IDE, independientemente de que puedan acreditar, compensar e incluso solicitar la devolución de dicho impuesto.

Facultades de comprobación³¹⁵

Se subsana la deficiencia legislativa contenida anteriormente en la LIDE, que establecía que en caso de existir un saldo a pagar, las autoridades determinarían un crédito fiscal y posteriormente otorgarían al contribuyente un plazo de 10 días hábiles para manifestar lo que a su derecho conviniera.

Por virtud de esta reforma, en caso de existir un saldo a pagar de IDE, las autoridades fiscales notificarán al contribuyente dicha circunstancia, otorgándole un plazo de 20 días hábiles para que manifieste por escrito lo que a su derecho convenga y desvirtúe la existencia del saldo a cargo, mediante la presentación de documentos y constancias.

Sólo en caso de que no se desvirtúe la existencia del saldo a pagar o si el contribuyente no ejerce ese derecho, las autoridades fiscales procederán a determinar el crédito fiscal correspondiente.

³¹⁵ Art. 5, LIDE.

Concepto de instituciones sistema financiero³¹⁶

Para efectos de la LIDE, se adiciona al concepto de “instituciones del sistema financiero”, que antes preveía sólo a las instituciones que la LISR considerara como tales, a las sociedades operadoras de sociedades de inversión y a las sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

Ahora, además comprenderá a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, a las sociedades financieras comunitarias y organismos de integración financiera rural a que se refiere la LACP y a las sociedades financieras de objeto múltiple.

Adicionalmente, se establece que las sociedades dedicadas a la captación y colocación de recursos entre sus socios y que se encuentren en proceso de obtener su autorización ante la CNBV para operar como sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, también se considerarán instituciones del sistema financiero para efectos de la LIDE.

Operaciones de ahorro y préstamo³¹⁷

Se establece que también estarán obligadas al pago del IDE, las personas físicas y morales respecto, de los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas que tengan abiertas a su nombre en cualquier institución, independientemente de la razón o denominación social que adopte.

Al respecto, la institución debe tener por objeto realizar operaciones de ahorro y préstamo con sus socios o accionistas o captar recursos monetarios para colocarlos entre éstos.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Mediante decreto publicado en el DOF el 27 de noviembre de 2009, se dan a conocer diversas reformas y modificaciones a la LFD, entre las cuales se destacan las siguientes:

³¹⁶ Arts. 12, fraccs. I y V, y Sexto Transitorio, fracc. II, LIDE.

³¹⁷ Art. 13, LIDE.

Disposiciones generales. Actualización de cuotas³¹⁸

Derivado de las reformas efectuadas al CFF en materia de actualización de contribuciones, se establece el mismo procedimiento para la actualización de las cantidades establecidas en la LFD.

Mediante regla miscelánea³¹⁹, se precisa que la actualización de las cantidades se efectuará a partir del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal a aquel en que se haya dado dicho incremento.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

a) Servicios de inspección y vigilancia prestado por la CNBV³²⁰ .- Se modifica la forma en que se determinan los derechos por inspección y vigilancia que presta la CNBV, que deben de pagar las Bolsas de Futuros y Opciones, las Bolsas de Valores, las Cámaras de Compensación, las Contrapartes Centrales y las Instituciones para el Depósito de Valores.

Con anterioridad a la reforma, dichas cuotas se determinaban con base en un cierto porcentaje sobre el capital contable de la entidad respectiva, fijándose en la LFD un monto mínimo a pagar.

Con motivo de la reforma, se eliminan los porcentajes y se establecen las siguientes cuotas fijas, que son significativamente mayores a las cuotas mínimas previstas para 2009:

- (i) Bolsas de Futuros y Opciones: \$3'000,000.00
- (ii) Bolsas de Valores: \$7'500,000.00
- (iii) Cámaras de Compensación: \$2'500,000.00,
- (iv) Contrapartes Centrales: \$2'500,000.00
- (v) Instituciones para el Depósito de Valores: \$4'500,000.00

³¹⁸ Art. 1, LFD.

³¹⁹ Regla I.9.1, RMF.

³²⁰ Art. 29-E, LFD.

b) Fusión de entidades financieras³²¹.- Hasta 2009 al fusionarse entidades financieras o filiales de entidades financieras del exterior, los derechos por servicios de inspección o vigilancia prestados por la CNBV que debía pagar la fusionante o la entidad de nueva creación, era la suma de las cuotas correspondientes a cada uno de los participantes en la fusión. En 2010 permanece la misma regla, estableciéndose que la cuota a pagar no excederá de la cuota máxima o fija señalada por dichos servicios de inspección o vigilancia:

c) Servicios de inspección y vigilancia y pago de cuotas anuales³²².- En disposición transitoria se establece que en caso de que los derechos por los servicios referidos que deban pagar las entidades pertenecientes a los sectores de Banca de Desarrollo, Banca Múltiple, Casas de Bolsa y Sociedades de Inversión, excedan en más del 10% las cuotas fijadas para 2008 o cuando las mismas entidades financieras hayan sido constituidas en 2008 ó 2009, podrán optar por pagar el monto mayor entre (i) la cuota fijada para 2008 más un 10% o (ii) la cuota mínima para el ejercicio 2010.

Finalmente, se establece que las entidades que ejerzan la opción no podrán aplicar el descuento del 5% otorgado cuando el pago anual se realice durante el primer trimestre del ejercicio de 2010.

Secretaría de Energía

a) Cuotas por supervisión de permisos³²³.- Se modifican las cuotas por la supervisión de los permisos de energía eléctrica, fijándolas dependiendo del número de megavatios e incrementándose sustancialmente.

b) Aumento de cuotas respecto a servicios en materia de gas natural³²⁴.- Se incrementan las cuotas correspondientes al pago de derechos en materia de gas natural por los servicios que presta la Comisión Reguladora de Energía.

³²¹ Art. 29-H, LFD.

³²² Arts. 29-D, 29-K y Segundo Transitorio, fracc. VIII, LFD.

³²³ Art. 56, fracc. II, LFD.

³²⁴ Art. 57, fraccs. I y II, LFD.

c) Aumento de cuotas en materia de gas licuado de petróleo³²⁵.- Se aumentan las cuotas de derechos por el análisis, evaluación de la solicitud y expedición de permisos para la distribución, transporte y almacenamiento de gas licuado de petróleo, así como las cuotas de derechos por la supervisión de dichos permisos.

d) Permisos relacionados con bioenergéticos³²⁶.- Se establece una cuota fija por la recepción y análisis de la solicitud, y en su caso, por la expedición de permisos para la producción, almacenamiento, transporte y comercialización de bioenergéticos.

Puertos nacionales y terminales de uso público fuera de puerto habilitado³²⁷

Se causarán derechos por la utilización de terminales de uso público fuera de puerto habilitado, en los siguientes casos (i) derecho de uso de puerto de altura y (ii) derecho de puerto de cabotaje.

Espectro radioeléctrico³²⁸

Se establece el pago de un derecho anual para concesionarios y permisionarios de bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico, por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico, por cada región en la que operen y por cada kilohertz concesionado o permisionado³²⁹.

³²⁵ Art. 58, fraccs. I y II, LFD.

³²⁶ Art. 61-E, LFD.

³²⁷ Art. 200, 200-A y 201, LFD.

³²⁸ Art. 244-E, LFD.

³²⁹ Conforme al Primer Artículo Transitorio de la LFD, el Art. 244-E entrará en vigor el 1 de enero de 2012, cuando las concesiones correspondientes se otorguen a más tardar el 30 de noviembre de 2010 y el 1 de enero de 2013 cuando las concesiones correspondientes se otorguen después del 1 de diciembre de 2010.

Minería³³⁰

Respecto de los derechos por concepto del uso, goce o aprovechamiento del gas asociado a los yacimientos de carbón mineral, se disminuyó de 50 a 40% la tasa aplicable.

CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

Se crea un nuevo CFDF, mismo que abroga el Código Financiero para el Distrito Federal.

El nuevo código básicamente retoma las disposiciones del anterior, sin que se incluyan nuevas contribuciones en el mismo o disposiciones relevantes que no se contenían en el anterior cuerpo legislativo; es simplemente un cambio nominativo y de estructura en el articulado.

Dicho ordenamiento entrará en vigor el 1 de enero de 2010.

Las principales modificaciones consisten en aumentos en tasas o tarifas a partir de la inflación, disminución de reducciones u otros estímulos, todo ello con meros fines recaudatorios.

Al tratarse el CFDF de un nuevo acto legislativo, se abre la posibilidad para los contribuyentes de impugnar por inconstitucionales aquellos gravámenes que pudieran tener algún vicio de inconstitucionalidad.

A continuación se describen las diferencias más relevantes entre ambos ordenamientos:

Derechos

Se aumentan de forma considerable las cuotas por los derechos de instalación, reconstrucción, reducción o cambio de lugar de tomas de agua potable o residual tratada y su conexión a las redes de distribución del servicio público, atendiendo al diámetro de la toma, en relación con el incremento del costo de los materiales, mano de obra y valor del medidor³³¹.

³³⁰ Art. 267, LFD.

³³¹ Art. 181, CFDF.

Existe un incremento notorio en relación con los derechos por redes y drenaje, tanto en las cuotas para el estudio de la solicitud (teniendo en cuenta el diámetro de la toma), como en el costo posterior de la autorización.

En este derecho, además de existir una relación entre el costo del servicio prestado y su cuota, el incremento se sustenta en un fin extrafiscal, como lo es el cuidado y protección del agua, por lo que lo estimamos apegado a los principios constitucionales³³².

Suministro de Agua

En relación con los derechos por suministro de agua, se pretende establecer una tarifa de cobro mediante un esquema escalonado, es decir, a mayor consumo se pagará un monto más elevado.

En la reestructuración tarifaria de uso doméstico se pretende cobrar la tarifa en atención al uso, consumo y nivel socioeconómico.

En relación con lo anterior, consideramos que pueden existir algunas inconstitucionalidades, puesto que se establece una distinción considerable en las cuotas dependiendo de la zona en donde se ubique el inmueble, presuponiendo la existencia de un nivel de ingresos y, por lo tanto, se determina la capacidad contributiva sobre bases subjetivas.

Consideramos que también pueden presentarse violaciones al principio de legalidad, puesto que la mecánica para realizar dicha distinción es confusa y muy complicada, pues incluye distintas variables que son difíciles de determinar.

Ello no obstante que esta reforma pretende soportarse en criterios emitidos por la SCJN, en los cuales se ha señalado que el cobro de dichas cuotas, además de basarse en una relación del costo por el servicio, se incluyen razones extrafiscales, en relación con el uso eficiente y racionalizado del consumo, razón por la cual se consideran factores como los beneficios recibidos por los usuarios, sus posibilidades económicas y otras razones para determinar el incremento de dichas cuotas.

³³² Art. 182, CFDF.

Tratándose de tomas de uso no doméstico, también se aumentaron de forma considerable las cuotas establecidas anteriormente, existiendo incrementos superiores al 200%.

Impuesto por prestación de servicios de hospedaje

Con un afán recaudatorio, se aumenta la tasa del 2 al 3%³³³ únicamente para el año 2010, pues en disposición transitoria se establece que a partir del 1 de enero de 2011 se disminuirá a 2.5% y posteriormente para el ejercicio fiscal de 2012 será nuevamente de 2%; apoyando dicho incremento en el hecho de que la ciudad de México será sede de varios eventos internacionales en 2010.

Impuesto sobre Nóminas

Se incrementa la tasa impositiva de un 2 a un 2.5%³³⁴, señalando en la iniciativa que dicho incremento se destinará a un programa de devoluciones a las micro, pequeñas y medianas empresas, así como a un fondo de impulso para la competitividad y la economía basada en conocimiento.

No obstante la finalidad señalada en la exposición de motivos para el citado incremento, no se establece en el CFDF la forma en que se implementará el mecanismo para la devolución correspondiente, únicamente señalando que se crearán programas para entregar en efectivo el equivalente al 30% del impuesto pagado.

Resulta criticable el aumento del ISN en atención a un programa de devoluciones que únicamente beneficia a ciertas empresas, lo cual incluso podría considerarse violatorio del principio de "destino al gasto público" al que todas las contribuciones deben atender.

Impuesto predial

Se reduce el beneficio por pago anual anticipado del impuesto predial de un 8 a un 5%, debiendo realizar el pago a más tardar el último día del mes de enero³³⁵.

³³³ Art. 164, CFDF.

³³⁴ Art. 158, CFDF.

³³⁵ Art. 131, CFDF.

Se eliminan las reducciones del impuesto para inmuebles de uso habitacional cuyo valor no excediera de \$2'929,335.38, las cuales oscilaban entre un 10 y un 65%.

Es cuestionable que cada año el gobierno local vaya disminuyendo paulatinamente el beneficio de pago anticipado del impuesto predial, al desincentivar el cumplimiento de dicha obligación tributaria, máxime que en ejercicios recientes, se han aumentado de forma considerable los valores unitarios de los inmuebles en el Distrito Federal.

Estímulos fiscales

Se disminuye el beneficio de la reducción del ISN para las empresas que incorporan procesos de reciclaje en su actividad productiva. Anteriormente, tenían derecho a una reducción del 30, 40 y 50%, dependiendo del porcentaje de residuos sólidos que se reciclaran, siendo que actualmente la reducción será del 20, 30 y 40%³³⁶.

Se modifica el beneficio consistente en la reducción del ISN para las empresas que anualmente acrediten que incrementaron 25% su planta laboral y para las que inician operaciones. Anteriormente se tenía derecho a una reducción equivalente al 25 y 50% respectivamente y actualmente esta reducción es de 20 y 45%³³⁷.

La reducción para las empresas que incrementan 25% su planta laboral aplica sobre las erogaciones correspondientes al incremento en el número de trabajadores.

Aprovechamientos

Se incrementan considerablemente los aprovechamientos por las nuevas construcciones, ampliaciones o cambio de uso de éstas, que requieran nuevas conexiones de agua y drenaje o su ampliación, lo cual atiende a un fin extrafiscal, puesto que el exceso de construcciones implica una mayor demanda de servicios hidráulicos y genera problemas para abastecer a la población.

Se aclara que procederá acción penal en contra de la omisión en el pago de algún aprovechamiento que derive en un beneficio indebido para los

³³⁶ Art. 276, CFDF.

³³⁷ Art. 278, CFDF.

contribuyentes, concediéndole el mismo tratamiento que a las contribuciones.

Fiscalización

Con la finalidad de brindar mayores herramientas a las autoridades fiscales en materia de cobranza y fiscalización durante el ejercicio de las facultades de comprobación, se incluye la inmovilización de depósitos bancarios como medida cautelar dentro de la figura del aseguramiento de bienes³³⁸. Dicha medida (dependiendo de su instrumentación) ha sido declarada inconstitucional por la SCJN.

En ese sentido, la SCJN ha señalado en varias tesis que dichas medidas cautelares son violatorias de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, apoyando su criterio en el hecho de que las mismas son aplicables cuando aún no existe un crédito fiscal líquido y exigible, razón por la cual no se puede cuantificar el monto del crédito fiscal que pretende ser garantizado.

Al respecto, existen precedentes que señalan que al ser el embargo precautorio un acto de imposible reparación, es procedente contra el mismo el amparo indirecto como medio de defensa³³⁹.

MODIFICACIONES A LA RMF 2009

Primera Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 y Anexos

El 8 de agosto entró en vigor la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2009. Entre las cuestiones más relevantes, destacan las siguientes:

³³⁸ Art. 381 y 382, CDFD.

³³⁹ EMBARGO PRECAUTORIO. ES ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN CONTRA EL CUAL PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, Tesis Aislada del Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito 190313, Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Novena Época, Febrero de 2001. Página 1757.

Código Fiscal de la Federación

a) Días inhábiles³⁴⁰. - Se considera como día inhábil para efectos del SAT, el 4 de mayo de 2009, lo anterior, derivado de los problemas del virus de la influenza.

b) Dictamen fiscal³⁴¹. - Se adicionan diversas reglas, con el fin de otorgar facilidades a los contribuyentes y a los contadores públicos que dictaminen estados financieros para efectos fiscales. Dichas facilidades pueden agruparse en los siguientes rubros:

- (i) Información. Por lo que respecta al dictamen de 2008, podrán no presentarse diversos anexos, entre los que destacan: (i) información sobre asesores fiscales; (ii) estado de resultados segmentado; (iii) análisis comparativo del IETU, deducibles, no deducibles, ingresos exentos, etc.; (iv) alcance de responsabilidad solidaria frente a residentes en el extranjero; v) operaciones con partes relacionadas para efectos del IETU; (vi) información del estudio de precios de transferencia de operaciones efectuadas con partes relacionadas; (vii) cuestionario del estudio de precios de transferencia.
- (ii) Diferimiento de información. Se permite diferir la presentación de información atinente a ciertos campos del dictamen fiscal, relativos a operaciones efectuadas con residentes en el extranjero. Esta información se podrá presentar con el dictamen del ejercicio 2009.
- (iii) Pérdidas fiscales. Respecto a la integración de las pérdidas fiscales de ejercicios fiscales pasados, sólo se presentará cuando se disminuyan pérdidas en el ejercicio de 2008 ó cuando el contribuyente haya participado en alguna fusión o escisión. Esta facilidad no aplica a contribuyentes que consolidan sus resultados fiscales.
- (iv) Régimen simplificado. Los contribuyentes de este régimen, presentarán el dictamen fiscal de forma

³⁴⁰ Regla I.2.1.23, RMF.

³⁴¹ Reglas I.2.10.15, I.2.10.16 y II.2.7.13, Segunda RMF.

comparativa con el 2007, con el fin de que sea congruente con la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio.

- (v) Plazo de presentación. Se establece un calendario para la presentación del dictamen fiscal de 2008, considerando el primer carácter alfabético del RFC. Dicho calendario es el siguiente:

| LETRAS DEL RFC | FECHA DE ENVIO |
|--------------------|--------------------------------|
| De la A a la F | del 12 al 14 de agosto de 2009 |
| De la G a la O | del 17 al 19 de agosto de 2009 |
| De la P a la Z y & | del 20 al 24 de agosto de 2009 |

- (vi) Contribuyentes que consolidan. Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, el dictamen fiscal se deberá enviar más tardar el 7 de septiembre de 2009.

c) Cuentas de garantía del interés fiscal³⁴².- Se regula mediante la adición de diversas reglas la modalidad de “cuentas de garantía fiscal”, con el fin de garantizar el interés fiscal a cargo de los contribuyentes. Mediante esta alternativa, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal mediante depósitos efectuados en los fideicomisos que se creen para tal efecto en las instituciones autorizadas y que cumplan con las formalidades previstas en la propia RMF.

Impuesto sobre la Renta

a) Fideicomisos que intervengan en mercado de futuros y opciones cotizando en bolsa³⁴³.- Se establecen conceptos que no considerarán como acumulables ni deducibles las cámaras de compensación, los socios liquidadores y los operadores que actúen como comisionistas de socios liquidadores o como administradores de cuentas globales.

b) Retención ISR intereses pagados por certificados emitidos por fideicomisos de deuda³⁴⁴.- En términos de la LISR, el sistema financiero está obligado a realizar la retención sobre el capital, sin actualizarlo. En el caso de los citados certificados, la RMF establecía la obligación de

³⁴² Reglas I.2.13.6, I.2.13.7, II.2.11.7 y II.2.11.8, RMF.

³⁴³ Regla I.3.1.7, RMF.

³⁴⁴ Regla I.3.3.14, RMF.

actualizar el capital, obligación que desaparece mediante la modificación a la regla.

Las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de renta variable que sean propietarias de los certificados de referencia, deben aplicar el procedimiento establecido en la ley para calcular el ISR que deben retener por intereses acumulables devengados (Arts. 103 y 104, LISR).

c) Requisitos para pago y deducción de devoluciones o restituciones de primas³⁴⁵.- En términos generales, a estos pagos se les otorga el mismo tratamiento que la RMF establece para el pago de las indemnizaciones, aplicando los mismos casos de excepción para que el cheque no contenga la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”, así como los casos en que se permite realizar el pago mediante giros telegráficos o a entidades de ahorro y crédito popular.

d) Otorgamiento beneficios sobre remanente distribuible³⁴⁶.- Se elimina la posibilidad de otorgar dichos beneficios a donatarias autorizadas diversas a sus integrantes o a fideicomisos que sean donatarios autorizados. Ahora, el otorgamiento de los citados beneficios está acotado a los casos establecidos en ley (i.e., a sus miembros que sean personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles o en caso de remuneración de servicios efectivamente recibidos).

e) Lugar en que se prestan actividades asistenciales por ciertas donatarias autorizadas³⁴⁷.- Se elimina la restricción que la RMF imponía a ciertas donatarias para realizar actividades asistenciales exclusivamente en México, por lo que podrán realizar actividades en el extranjero.

f) No retención por pago de intereses³⁴⁸.-Se establecen dos casos adicionales en los que el sistema financiero no está obligado a efectuar la retención sobre el capital: (i) intereses que se paguen a las cámaras de compensación, por la inversión del fondo de aportaciones y del fondo de compensación de dichas cámaras e (ii) intereses que las cámaras de

³⁴⁵ Reglas I.3.4.7. y I.3.4.8, RMF.

³⁴⁶ Regla I.3.9.7, G, RMF.

³⁴⁷ Regla I.3.9.7, H, RMF.

³⁴⁸ Regla I.3.17.1, RMF.

compensación paguen a los socios liquidadores, por la inversión de las aportaciones iniciales mínimas que éstos les entreguen.

Se aclara que sí hay obligación de retener cuando se paguen intereses a clientes por parte de (i) socios liquidadores u (ii) operadores que actúen como administradores de cuentas globales.

Anexos de la RMF

a) Formas oficiales³⁴⁹.- Entre otros, se da a conocer el nuevo formato para solicitar la constancia de residencia fiscal en México (Forma 36), llamando la atención el cuestionario que se incorpora a dicha solicitud, toda vez que se solicita e inquiriere al contribuyente para qué efectos o transacciones la solicita, cuando su naturaleza debe ser únicamente para acreditar la residencia fiscal en México ante autoridades o partes extranjeras.

b) Criterios no vinculativos³⁵⁰.- Se da a conocer el criterio "03/IVA Alimentos Preparados", estableciéndose que para efectos del último párrafo de la fracción I del artículo 2-A de la LIVA, los alimentos preparados o combinados para su venta en tiendas de autoservicio se encuentran afectos a la tasa general del 15%. Las autoridades dan a conocer este criterio, que refuerza al 02/IVA, ya que han detectado que ciertos contribuyentes con giros de tiendas de autoservicio han aplicado erróneamente, a su entender, la tasa del 0% en la enajenación de dichos alimentos.

Consideramos que este criterio debe ser analizado en cada caso particular, ya que en algunos casos la enajenación de estos bienes no encuadra en el espíritu de la norma que se pretende reglamentar, pudiendo válidamente considerarse su enajenación como sujeta a la tasa del 0%.

SEGUNDA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009 Y ANEXOS

El 22 de diciembre pasado entró en vigor la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2009, así como las modificaciones

³⁴⁹ Anexo 1, RMF.

³⁵⁰ Anexo 3, RMF.

efectuadas a diversos Anexos de la propia RMF, destacándose los Anexos 1 y 1-A de la RMF. Entre las cuestiones más relevantes, se destacan las siguientes:

Código Fiscal de la Federación

Con motivo de la reforma efectuada al CFF y la promulgación del nuevo RCFF, las reglas de los Libros I y II del CFF, se ajustaron y/o actualizaron al contenido de dichas disposiciones fiscales, o bien, se modificaron con el fin de efectuar la remisión a las nuevas disposiciones, resultando relevante en materia de CFF, lo siguiente:

a) Días inhábiles³⁵¹.- Se considera como periodo general de vacaciones del SAT, conforme al artículo 12 del CFF, el periodo comprendido del 22 de diciembre de 2009 al 6 de enero del 2010.

b) Honorarios de interventores o administradores³⁵².- Con motivo del nuevo RCFF, se disponen las tablas que servirán para determinar los honorarios de (i) los interventores con cargo de caja y (ii) los interventores administradores de negociaciones, las cuales se cubrirán por cada mes o fracción y de acuerdo al número de SMGV relativos al monto enterado por la intervención, por cada mes o fracción.

c) Avisos en el RFC³⁵³.- Se listan los avisos que en su caso se deberán presentar ante el RFC, así como las fichas que se contienen en el Anexo 1-A de la RMF, lo anterior, con el fin de hacer congruentes los cambios efectuados al nuevo RCFF. Aun cuando en la parte de análisis al RCFF de la presente Actualización Tributaria ya se analizaron los avisos más importantes que se contemplan en el citado ordenamiento, por su importancia, se destacan adicionalmente los siguientes:

d) Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones³⁵⁴.- Los contribuyentes que presenten dicho aviso y se encuentren obligados al pago del IEPS, deberán manifestar en el mismo: "Venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel".

³⁵¹ Regla I.2.1.4, RMF.

³⁵² Regla I.2.21.3, RMF.

³⁵³ Regla II.2.5.1, RMF.

³⁵⁴ Regla I.2.8.1, RMF.

e) Casos en los que no se modifica la clave del RFC³⁵⁵.- No se asignará nueva clave del RFC cuando, en el caso de personas morales, se presenten avisos de (i) cambio de denominación o razón social, o (ii) cambio de régimen de capital; respecto a personas físicas, cuando éstas presenten avisos de corrección o cambio de bre.

f) Vigencia del sistema de inscripción y avisos a través de fedatario público³⁵⁶.- Se deberá notificar al fedatario público cuando el SAT realice la cancelación de inscripción y avisos al RFC a través de fedatario público y por medios remotos.

Por su parte, el fedatario público podrá presentar el aviso de desincorporación a dicho sistema por medio de la ficha trámite 66/CFF.

g) Donatarias exceptuadas de presentar dictamen fiscal simplificado³⁵⁷.- Se enlistan los datos que deberá contener el aviso que presentan las donatarias autorizadas cuando no están obligadas a presentar el dictamen fiscal simplificado en caso de que (i) no hayan recibido ningún donativo durante el ejercicio fiscal, o (ii) hayan recibido ingresos en cantidad igual o menor a \$400,000.00.

h) Dictamen de estados financieros cuando se presenta aviso de cancelación en el RFC³⁵⁸.- Se elimina la obligación de presentar el dictamen de estados financieros respecto a los contribuyentes que presentan aviso de cancelación vía Internet.

i) Dictamen e informe de donatarias autorizadas³⁵⁹.- Se establece que el dictamen y el informe referente a la revisión de la situación fiscal de la donataria emitida por contador público, deberá contener un análisis sobre la información que se indica en la regla II.2.19.12.

Las donatarias autorizadas podrán presentar el dictamen emitido por la liquidación de las mismas, tanto por el ejercicio por el que se liquide (desde el 1 de enero hasta el día en que se presente el aviso de

³⁵⁵ Regla I.2.8.2, RMF.

³⁵⁶ Regla II.2.6.1, RMF.

³⁵⁷ Regla I.2.18.1, RMF.

³⁵⁸ Regla I.2.18.8, RMF.

³⁵⁹ Regla II.2.19.11. y II.2.19.12, RMF.

liquidación), así como por el ejercicio durante el que la donataria esté en liquidación.

Ley del Impuesto sobre la Renta

a) Determinación resultado de operaciones financieras derivadas de deuda referidas a divisas³⁶⁰.- Se establece la metodología de cuantificación de la ganancia o pérdida cuando estas operaciones venzan en ejercicio posterior al de su celebración como sigue; y se dispone que en caso de que los contratos sean enajenados antes de su vencimiento, se entenderá como fecha de vencimiento, la fecha de su enajenación.

b) Deducción de cantidades aseguradas sin primas pagadas o parcialmente³⁶¹.- Se adiciona regla que permite a las instituciones de seguros deducir los pagos a los asegurados al ocurrir los riesgos amparos siempre que en el caso de primas no pagadas, siempre que su pago ocurra dentro los plazos permitidos por la Ley sobre el Contrato de Seguro y se conserve en la contabilidad de la aseguradora la documentación que acredite dicho cumplimiento.

c) Constancia de dividendos percibidos de emisoras colocadas en la BMV³⁶².- Como se sabe, las personas morales que paguen dividendos, deben presentar anualmente información al SAT relativa a los perceptores de los mismos y el monto pagado. Al efecto, se adiciona regla que establece que los intermediarios financieros que tengan custodia y administración acciones colocadas en la BMV, podrán proporcionar dicha información (y no las emisoras).

De igual forma, se permite que los citados intermediarios sean quienes proporcionen un estado de cuenta anual a los perceptores de los dividendos sobre las cuentas fiscales de las que provinieron los pagos efectuados por las citadas sociedades emisoras; en cuyo caso los estados de cuenta mensuales que dichos intermediarios expidan dejarán de tener el carácter de constancia que refiere el RISR.

³⁶⁰ Regla I.3.3.2, RMF.

³⁶¹ Regla I.3.4.38, RMF.

³⁶² Regla I.3.6.3, RMF.

d) Fideicomisos de inversión en capital de riesgo³⁶³.- Como comentamos en nuestra Actualización Tributaria 2006, se dispuso en la LISR un régimen específico para cierta clase de fideicomisos empresariales que tienen como objeto (i) la inversión en el capital (social) de sociedades promovidas no listadas en la BMV y (ii) el otorgamiento de financiamientos a estas últimas.

En este capítulo se incorporan reglas respecto a esta especie de fideicomisos cuyo contenido se refiere a continuación.

e) Participación accionaria en sociedades promovidas³⁶⁴.- Dado que en términos de la LISR debe ser de al menos el 80% de su patrimonio, se considera que se cumple con ello cuando al 31 de diciembre del cuarto de año de operaciones y en el futuro a tal fecha, se tenga (y conserve) dicho porcentaje.

f) Fideicomisos que duren más de los 10 años³⁶⁵.- Si se extiende su vigencia por más de dicho plazo requerido por la LISR, las consecuencias fiscales dispuestas por la Ley sólo serán por los ingresos obtenidos después de dicho término.

g) Distribución del 80% de los ingresos del fideicomiso³⁶⁶.-Se permite que en su determinación, se pueda restar los gastos estrictamente indispensables para la generación de ingresos.

h) Fideicomisarios no contribuyentes del ISR³⁶⁷.-Se establece que los ingresos que reciban de esta clase de fideicomisos quedarán sujetos al régimen general (Título III de la LISR) correspondiente. Creemos que de esta forma se evita el que no se interprete el que se convierten en contribuyentes del ISR.

³⁶³ Capítulo I.3.29, RMF.

³⁶⁴ Regla I.3.29.1, RMF.

³⁶⁵ Regla I.3.29.2, RMF.

³⁶⁶ Regla I.3.29.3, RMF.

³⁶⁷ Regla I.3.29.4, RMF.

TERCERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009 Y ANEXOS

El 28 de diciembre pasado se publicó en el DOF la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2009 que entrara en vigor el 1 de enero de 2010. En adición a las cuestiones anteriormente apuntadas en el texto del documento, a continuación se destacan algunas de las cuestiones que pudieren ser relevantes para la generalidad de nuestros clientes:

Declaración informativa de fideicomisos empresariales³⁶⁸

Se adiciona regla que establece que la declaración sobre la información de las operaciones efectuadas a través de fideicomisos empresariales se presentará en el Anexo 10 "Operaciones efectuadas a través de Fideicomisos" de la forma oficial 30 de la "Declaración Informativa Múltiple".

Consulta de claves del RFC para determinar intereses exentos del IVA³⁶⁹

Las instituciones del sistema financiero deberán verificar con el SAT, que la clave del RFC proporcionada por sus clientes personas físicas, a los cuales hayan otorgado créditos para adquirir inversiones, créditos refaccionarios, de habilitación o de avío, corresponda a contribuyentes que no pagan el IVA conforme a estimativas (REPECOS), así como que desarrollan actividades empresariales, prestan servicios personales independientes u otorgan el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Consulta de claves del RFC para sujetos exentos del IDE³⁷⁰

Las instituciones del sistema financiero deberán verificar con el SAT, que la clave del RFC proporcionada por sus clientes personas físicas, que al 31 de diciembre de 2009 tengan abiertas cuentas con dichas instituciones, corresponda a personas que no sean contribuyentes que realizan actividades empresariales y/o profesionales.

³⁶⁸ Regla II.2.14.11, RMF.

³⁶⁹ Regla II.5.1.9, RMF.

³⁷⁰ Regla II.11.3, RMF.

Se establece que lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable a las personas físicas que abran cuentas en las instituciones del sistema financiero con posterioridad al 31 de diciembre de 2009.

Tratándose de personas físicas que durante un ejercicio fiscal adquieran la calidad de sujetos exentos, las instituciones del sistema financiero podrán no recaudar el IDE, a partir del mes posterior a aquél en el que el SAT les informe sobre dicho cambio en la situación del contribuyente; pudiendo los contribuyentes solicitar la devolución de los montos recaudados durante los meses transcurridos desde que se dio el cambio en la situación fiscal del contribuyente y hasta que se dejó de recaudar el IDE.

De igual forma, cuando en un ejercicio fiscal el contribuyente pierda la calidad de sujeto exento, las instituciones del sistema financiero recaudarán el IDE, a partir del mes posterior a aquél en el que el SAT les informe sobre dicha situación.

Informativas IEPS e IVA de enero y febrero 2010³⁷¹

Informe mensual sobre pago a proveedores en materia de IVA de los meses de enero y febrero de 2010, debe ser presentada a más tardar el 17 de marzo de 2010.

Asimismo, en materia de IEPS, la información mensual sobre tabaco y cerveza correspondiente a los meses de enero y febrero de 2010, debe ser presentada a más tardar el 17 de marzo de 2010.

Informativas clientes y proveedores 2009³⁷²

La obligación anual de informar sobre operaciones con clientes y proveedores para efecto del ISR (aplicable en el régimen general de personas morales, personas morales con fines no lucrativos, personas físicas con actividades empresariales y profesionales, así como a la federación, entidades, municipios y organismos descentralizados), se tendrá por cumplida al presentar la información de clientes y proveedores en materia del IVA respecto de todo el ejercicio fiscal de 2009.

³⁷¹ Numeral Quinto y Sexto de la Tercera Modificación a la RMF.

³⁷² Numeral Octavo de la Tercera Modificación a la RMF.

Asignación de pagos previos³⁷³

Los contribuyentes que antes del 29 de agosto de 2005 pagaron impuestos mediante ciertas transferencias electrónicas de fondos (conforme a la RMF para 2001 a 2005), sin haber presentado la declaración correspondiente a dicha transferencia, podrán asignar el pago realizado a las obligaciones fiscales que corresponda mediante la presentación de ciertas formas fiscales.

En la fecha en que se presente la forma fiscal correspondiente asignando los pagos, se tendrá (i) por presentada la declaración y (ii) por manifestado el saldo a favor.

La asignación de transferencias pagadas dentro del plazo legal, no dará lugar a actualización ni recargos.

REFORMAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

El 9 de julio de 2009 se publicaron en el DOF una serie de reformas a la LSS relacionadas con las obligaciones patronales que en materia de seguridad social tendrán las empresas involucradas en una subcontratación laboral (práctica conocida como outsourcing).

Derivado de la importancia que guarda este tipo de prácticas en materia fiscal, que incluso pueden poner en riesgo la deducibilidad en materia del ISR, de los pagos efectuados a trabajadores / empresas de outsourcing así como la emisión de criterios no vinculativos por parte del SAT, a continuación se describen las cuestiones más relevantes de la reforma en comento:

Ampliación del concepto "sujeto obligado"³⁷⁴

Se amplía el concepto de sujeto obligado para efectos de la LSS, señalándose que también tendrán ese carácter "los demás que se establezcan" en dicho ordenamiento legal.

³⁷³ Segundo y Tercero Transitorios, RMF.

³⁷⁴ Art. 5-A, fracc. VIII, LSS.

En principio, esta reforma pretende incluir el supuesto en el cual las empresas que contratan servicios por virtud de los cuales se les proporcionan trabajadores para la realización de sus actividades, asumen las obligaciones del patrón directo en materia de seguridad social, como se explica a continuación.

Sujeto obligado en caso de incumplimiento del patrón directo³⁷⁵

Las empresas (contratante –beneficiario-) que tienen a su disposición y dirección trabajadores u otros sujetos de aseguramiento (e.g. socios cooperativistas) que les hayan sido proporcionados por otras empresas (prestador del servicio -patrón directo-), tendrán que cumplir con las obligaciones que en materia de seguridad social sean aplicables respecto de dichos trabajadores o sujetos asegurados en el supuesto en que el patrón directo incumpla con las mismas.

Para tal efecto, las autoridades competentes del IMSS deberán requerir previamente al patrón directo el cumplimiento de la obligación de que se trate -dando aviso sobre dicho requerimiento a la empresa contratante o beneficiario-, y sólo en caso de que aquél desatienda el requerimiento, la contratante será responsable del cumplimiento.

A nuestro parecer esta obligación, subsidiaria para las empresas contratantes de servicios de suministro de personal, es complementaria a las normas laborales (LFT) que prevén una responsabilidad solidaria respecto del cumplimiento de las obligaciones de carácter laboral frente a los trabajadores, que en principio recaen sobre el prestador de los servicios –patrón directo-.

De esta forma, y en términos del propio Dictamen de la Cámara de Senadores del 28 de abril de 2009, mediante esta reforma se pretende garantizar la seguridad social a los trabajadores afiliados y a sus familias derechohabientes.

Obligación informativa trimestral³⁷⁶

Las empresas contratantes o beneficiarios tendrán obligación de presentar un reporte ante la Subdelegación del IMSS que corresponda a su domicilio y a la del domicilio del patrón directo, en el trimestre en que el contrato respectivo se haya celebrado.

³⁷⁵ Art. 15-A, párrafos tercero y cuarto, LSS.

³⁷⁶ Arts. 15-A, párrafos quinto, sexto, séptimo y octavo y Segundo Transitorio, LSS.

En dicho reporte se deberá proporcionar la información detallada prevista en la LSS sobre el contrato que ampare dichos servicios (independientemente de su forma o denominación), las partes que intervienen en él, el perfil de los trabajadores y las condiciones en que se prestarán los servicios.

El reporte deberá presentarse dentro de los primeros 15 días de los meses de enero, abril, julio y octubre, según corresponda, conforme a las reglas generales que emita para tal efecto el Consejo Técnico del IMSS.

Por otra parte, el patrón deberá utilizar un sistema de cómputo especial autorizado por el IMSS en el cual registre, por cada trabajador, los datos de la empresa contratante o beneficiario y del trabajador que ha sido puesto a su disposición. En principio, dicha autorización tendrá que ser emitida a más tardar el 16 de marzo de 2010.

Consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa³⁷⁷

La omisión en la presentación del reporte señalado en el numeral anterior en el trimestre que corresponda será sancionada con multa, la cual podrá variar entre 20 y 350 veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal (esto es, entre \$1,096.00 y \$19,180.00 M.N.).

Clasificación en el seguro de riesgos de trabajo³⁷⁸

Los patrones directos que soliciten al IMSS su registro patronal para efectos de la clasificación en el seguro de riesgos de trabajo a partir del 16 de marzo de 2010, obtendrán la asignación de un registro por cada una de las clases de riesgo que requieran.

Así, los trabajadores quedarán inscritos a nivel nacional con el registro patronal de la clase de riesgo a la que corresponda la actividad que realiza cada contratante o beneficiario de los servicios de suministro de personal.

El patrón deberá revisar anualmente la siniestralidad para cada registro. De esta forma se pretende evitar que los prestadores de servicios

³⁷⁷ Arts. 304-A, fracc. XXII, y 304-B, fracc. IV, LSS.

³⁷⁸ Arts. 75, párrafo segundo y Tercero Transitorio, LSS.

puedan inscribir a todos los trabajadores con una sola clase de bajo riesgo al englobarlos en la actividad genérica de "prestación de servicios".

Vigencia³⁷⁹

Las reformas en comento entraron en vigor a partir del 10 de julio de 2009, excepto por lo que respecta a la reforma relativa a la clasificación en el seguro de riesgos de trabajo y el registro patronal de prestadores de servicios de suministro de personal, la cual entrará en vigor el 16 de marzo de 2010.

VENTA DIRECTA / COMISIÓN MERCANTIL

Dentro de la industria de la Venta Directa han surgido diversas interpretaciones sobre el alcance que guarda la relación comercial entre la empresa y su fuerza de venta, tratándose de contratos de comisión mercantil, generando diversos tipos de controversias y contingencias para dicha industria.

Aun cuando la fuerza de venta tiene claro que la relación que guarda con las empresas es una relación meramente comercial, no ha faltado la interpretación por parte de ciertas autoridades (vgr. IMSS) de que la celebración de contratos de comisión mercantil genera una supuesta relación de subordinación en los términos del artículo 285 de la LFT, máxime cuando el ingreso generado por el desarrollo de dicha actividad comercial se encuentra asimilado al concepto de sueldos y salarios para efectos fiscales.

Si bien es cierto que este tipo de situaciones ya ha sido objeto de análisis en diversos criterios jurisprudenciales, resulta plausible comentar que con fecha 9 de septiembre de 2009, la Segunda Sala de la SCJN, resolvió la contradicción de tesis 246/2009 a través de la cual se analizaron las características que deben tomarse en cuenta para considerar si la relación derivada de un contrato de comisión mercantil, es o no de carácter laboral³⁸⁰.

³⁷⁹ Art. Primero Transitorio, LSS.

³⁸⁰ COMISIÓN MERCANTIL. CRITERIO PARA DETERMINAR SU EXISTENCIA CUANDO SE ADUCE UNA RELACIÓN DE TRABAJO. Jurisprudencia, Segunda Sala, Visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXX, Octubre de 2009. Página 64.

Dicha Sala dictó que para poder determinar si un contrato de comisión mercantil es un contrato de trabajo, necesariamente deben tomarse en cuenta los términos y condiciones en que se pacta, para concluir si el comisionista está o no subordinado a las órdenes del comitente (empresa de venta directa), ya que de conformidad con la LFT, la subordinación es el elemento esencial que va a caracterizar una relación laboral.

De acuerdo con lo analizado por la Segunda Sala, se concluye que no existen elementos de subordinación en un contrato de comisión mercantil, si de dicho contrato se desprenden las siguientes consideraciones:

- a)** Si el comisionista se compromete a vender y promocionar los productos, mercancías y artículos que le entrega el comitente, en calidad de consignación, por sí o a través de terceros, manifestando que cuenta con recursos y personal adecuado para realizar la venta y promoción.
- b)** Si se establece que el comisionista podrá presentarse o ausentarse, cuando así lo desee, del lugar donde cumpla la comisión. Esto, debido a que no está obligado a cumplir personalmente la comisión, ni a cumplir en un horario establecido.
- c)** Si se conviene que el contrato no confiere exclusividad para ninguna de las partes, teniendo plena libertad para contratar con otros comisionistas o comitentes, siempre que la actividad con terceros no interfiera el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato.
- d)** Si se establece que el comisionista puede introducir en el local cualquier producto para su promoción, exhibición y venta siempre y cuando obtenga autorización escrita del comitente.
- e)** Si se establece el pago de una comisión por el importe mensual de las ventas.
- f)** Si el comisionista pueda llevar a cabo la actividad en forma independiente.

Asimismo, se dispuso que no deben considerarse como órdenes derivadas de una relación laboral sino como normas inherentes al contrato de comisión mercantil, aquellas cláusulas relativas al: depósito

de las ventas, conservación de la mercancía, a los cortes de caja, inventarios y auditorías, así como las referentes a las limitaciones a contratar con otros comitentes.

Por lo anterior, si de un contrato de comisión mercantil se desprende que: (i) la venta no la realiza necesariamente el comisionista, (ii) no se fija un horario o jornada de trabajo, (iii) no hay subordinación (iv) no existe un sueldo pactado y, (v) no se encuentra sujeto a la dirección y dependencia del comitente, se considera que la relación que deriva del contrato es de carácter meramente mercantil y no laboral.

Consideramos atinado el criterio sostenido por la Segunda Sala toda vez que permitirá a terceros (IMSS) determinar con mayor precisión si de un contrato de comisión mercantil deriva o no una relación laboral, y con ello, se otorga seguridad jurídica a las partes que intervienen en dicho negocio.

También, mediante este criterio jurisprudencial se otorga seguridad jurídica a las empresas en cuanto a que el pago de una comisión mercantil, incluso mediante la figura de asimilados a salarios conforme a la LISR, puede resultar un gasto estrictamente indispensable sin necesidad de cumplir los requisitos correspondientes al pago de sueldos y salarios referentes a la inscripción en el IMSS.

COMERCIO EXTERIOR³⁸¹

Medidas impuestas por el Gobierno Mexicano a diversos productos originarios de los Estados Unidos de América

El 18 de marzo de 2009, se publicó en el DOF un decreto mediante el cual se establece la tasa aplicable respecto del IGI para las mercancías originarias de América del Norte.

La imposición de la medida tiene su antecedente en el incumplimiento por parte del Gobierno de los Estados Unidos de América del programa piloto de acceso de autotransporte de carga acordado como consecuencia de la resolución de un panel arbitral solicitado por parte del Gobierno mexicano en términos del capítulo XX del TLCAN, en la que

³⁸¹ Este apartado se elaboró con la colaboración del Lic. Lander Ávila Fernández, consultor de esta firma en materia de comercio exterior.

se determinó la inobservancia por parte del Gobierno de los Estados Unidos de América sobre el tema del transporte transfronterizo.

Derivado de lo anterior, el Gobierno mexicano resolvió eliminar los aranceles preferenciales establecidos en el TLCAN a las importaciones de determinadas mercancías originarias de los Estados Unidos de América.

De igual manera, se impusieron aranceles en un rango de entre el 10% al 20% a productos igualmente originarios de dicha nación entre los que destacan productos agrícolas, diversas bebidas para el consumo humano, cosméticos, electrónicos, etcétera.

Consideramos que la medida antes señalada resulta cuestionable desde el punto de vista jurídico, pues no se fundó debidamente, resultando que la misma cuenta con vicios de constitucionalidad.

Decreto exención de contribuciones al comercio exterior derivado de la contingencia sanitaria (virus de influenza)

El 2 de mayo de 2009, se publicó en el DOF el "Decreto por el que se exime del pago de contribuciones al comercio exterior para hacer frente a la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza", el cual entró en vigor el día de su publicación y estará vigente hasta la fecha en que se declare que la situación de contingencia derivada del brote de influenza en nuestro país ha finalizado.

A fin de combatir los casos de influenza que se presentaron y continúan presentándose en México, el Ejecutivo Federal resolvió exentar del pago del IGI, derecho de trámite aduanero e IVA que se causen con motivo de la importación de equipo médico, agentes de diagnóstico, material quirúrgico y de curación, productos higiénicos y otras mercancías relacionados con el sector salud.

Asimismo, se eximió totalmente el pago del IEPS que se cause por la importación de alcohol desnaturalizado en envases de hasta 20 litros

El total de los bienes que gozan de los beneficios del Decreto en comento, se publicaron mediante la lista que se publicó en la página de Internet del SAT el 4 y 13 de mayo de 2009.

Es importante mencionar que a la fecha de impresión de la presente Actualización el Decreto en comento se encuentra vigente.

Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2009

El 29 de abril de 2009, se publicaron en el DOF diversas reglas administrativas en materia de comercio exterior, de las cuales destacan:

a) Listado empresas transportistas.- Las empresas inscritas en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, deberán dar aviso a la Administración de Contabilidad y Glosa respecto del cambio de empresas transportistas que realicen el traslado en territorio nacional de sus mercancías.

La falta de presentar el aviso correspondiente se configura como causal de suspensión en el padrón de importadores.

b) Recintos Fiscalizados.- Se adicionan nuevos requisitos al dictamen emitido por contador público que deberán de presentar las empresas para poder realizar la compensación de los honorarios por servicios de almacenaje prestados con motivo de mercancías embargadas o que hayan pasado a propiedad del fisco federal, contra el aprovechamiento que se tenga que pagar, así como de la disminución a dicho aprovechamiento por las inversiones realizadas en la Aduana.

c) Venta con entrega material recintos fiscalizados estratégicos.-Se establece la aplicación de la tasa del 0% del IVA en la enajenación y transferencia de bienes de procedencia extranjera que se hubieran importado temporalmente por parte de empresa que cuente con autorización de un programa de maquila y las transfiera o enajene a empresas que cuenten con autorización para destinar mercancías al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

d) Eliminación aviso de prestación de servicios de sub-maquila.- A fin de gozar el beneficio de la tasa 0% del IVA, se establece la obligación para las empresas que cuenten con autorización de un programa de maquila, de registrar en su programa respectivo al prestador de servicios de sub-maquila y presenten el aviso respectivo ante la Administración Local de Auditoría Fiscal que corresponda.

Con lo anterior, se elimina la obligación para las empresas que realicen servicios de sub-maquila de presentar el aviso ante la autoridad aduanera.

Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la SHCP y el GDF

El 24 de julio de 2009, se publicó en el DOF el "Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal", el cual entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Se establece la posibilidad de que autoridades fiscales del D.F., dentro de sus facultades de comprobación puedan verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, derivadas de la introducción al territorio nacional de las mercancías y los vehículos de procedencia extranjera, exceptuándose las aeronaves, así como su legal almacenaje, estancia o tenencia, transporte o manejo en el país cuando circulen dentro del D.F. y, en su caso, la determinación de créditos fiscales.

Primera modificación a las RCGMCE 2009

El 6 de agosto de 2009 se publicó en el DOF la primera resolución de modificaciones a las reglas de comercio exterior, dentro de las que destacan las siguientes:

a) Empresas Certificadas.- Tratándose de empresas con Programa IMMEX que hayan obtenido su registro de empresa certificada mediante la presentación de un dictamen favorable por parte del Consejo Nacional de la Industria Maquiladora de Exportación, A.C., tendrán por cumplido sus obligaciones aduaneras de información y registro por las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior a la fecha de presentación de la solicitud de renovación.

Asimismo, las empresas que hayan obtenido su registro de empresa certificada por un plazo superior a un año, deberán presentar en forma anual a partir de la fecha de inicio de vigencia de la autorización, ante la Administración Central de Regulación Aduanera, el dictamen señalado en el párrafo anterior.

b) Programa de maquila.- Las empresas que cuenten con la autorización de un programa de maquila que hubieran importado temporalmente insumos como activos, podrán llevar a cabo la rectificación a dicho pedimento por única vez, incluso cuando las autoridades aduaneras hubieran iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Es importante mencionar, que se deberá realizar la rectificación del pedimento dentro del plazo de permanencia en territorio nacional de las mercancías, presentar un escrito ante la aduana en el que manifiesten bajo protesta de decir verdad, que el pedimento que se pretende rectificar corresponde efectivamente a insumos o activo fijo, según corresponda y efectuar el pago de la multa prevista por la presentación de documentos con datos inexactos.

Modificación Reglas de Origen TLCAN

El 1º de octubre de 2009, se publicó en el DOF el “Decreto Promulgatorio de las Modificaciones al Anexo 401 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, formalizadas mediante intercambio de comunicaciones fechadas el once de abril de dos mil ocho, entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos, Canadá y los Estados Unidos de América”, el cual entró en vigor el mismo día de su publicación.

Al respecto, mediante el Decreto en comento se modificaron las reglas de origen para que los bienes clasificados en diversas fracciones arancelarias califiquen como originarios en términos de TLCAN y por ende, puedan gozar de tratamiento arancelario preferencial.

Se modificaron las reglas de origen de mercancías, entre otras: hierbas y condimentos, aceites, aceites de petróleo y betunes, cuero, compresas o tampones higiénicos; tela sin tejer, aluminio, balastos para lámparas o tubos de descarga, pilas y baterías de pilas, aparatos eléctricos de telefonía y aparatos receptores de radiotelefonía, cámaras de televisión, cámaras fotográficas digitales y videocámaras, televisiones, máquinas eléctricas y aparatos.

Modificación Impuesto General de Importación y Programas de Promoción Sectorial (Prosec's), como parte del programa de facilitación aduanera implementado por la Secretaría de Economía

El 16 de diciembre de 2009 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se modifica la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, el Decreto por el que establecen diversos Programas de Promoción Sectorial, así como los diversos que establecen el Impuesto General de Importación para la región fronteriza norte y la Tasa aplicable del Impuesto General de Importación para las mercancías originarias de algunos países con los que México ha celebrado tratados y

acuerdos comerciales”, el cual entró en vigor al día siguiente a su publicación.

Al respecto, en el Decreto en comento se estableció la creación, modificación y eliminación de fracciones arancelarias de la TIGIE de diversos sectores industriales (v.gr. químico, electrónico, etc.).

Asimismo, se eliminaron cupos (arancel-cupo) para importar diversos bienes de procedencia extranjera originarios de cualquier país y los cuales en su mayoría corresponden a productos del sector textil.

Aunado a lo anterior, en el Decreto en comento se estableció la eliminación de fracciones arancelarias correspondientes a bienes que se encontraban contenidos en los Prosec's.

Lo anterior, se realizó con el fin de continuar con la política de desgravación arancelaria que ha llevado a cabo la Secretaría de Economía a partir del año 2008 y ajustarlos con los cambios que se han realizado a la TIGIE a lo largo del año 2009.

Segunda modificación a las Resolución de Comercio Exterior 2009

El 17 de diciembre de 2009, se publicó en el DOF la Segunda Resolución de modificaciones a las Reglas de carácter general en materia de comercio exterior para 2009, siendo relevantes las siguientes:

a) Padrón de Sectores Específicos.- Se elimina la obligación para los contribuyentes inscritos en el padrón de sectores específicos de presentar el reporte con información relativa a las importaciones realizadas durante el año inmediato anterior.

Asimismo, y con el fin de ser congruente con el cambio antes mencionado, se elimina del listado de causales de suspensión del padrón de importadores la falta de presentación del reporte señalado en el párrafo inmediato anterior.

b) Causales de suspensión en el Padrón de Importadores.- Se establecen nuevos supuestos de suspensión en el Padrón de Importadores, entre los que se destacan los siguientes:

- (i)* Cuando las autoridades competentes en el ejercicio de sus facultades, detecten mercancía que atente contra la propiedad industrial o los derechos de autor,

protegidos por la Ley de la Propiedad Industrial o la Ley Federal del Derecho de Autor.

- (ii) En el caso que los particulares se encuentren sujetos a un proceso penal por la presunta comisión de delitos en materia fiscal, propiedad industrial o derechos de autor.

Tercera modificación a la Resolución de Comercio Exterior 2009

El 30 de diciembre de 2009, se publicó en el DOF la Tercera Resolución de modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2009, destacando lo siguiente:

a) Procedimiento de inscripción para el registro de toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas y peligrosas.- Se estableció el procedimiento para obtener o renovar el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de muestras.

Al respecto, se incorporó un nuevo formato denominado mismo que deberá presentarse acompañado de diversa documentación.

En el caso de que se requiera registrar mercancías radiactivas, se deberá presentar en lugar de una muestra de la mercancía, el certificado de análisis expedido por el Instituto Nacional de Investigaciones Nucleares.

La inscripción en el registro a que se refiere la presente regla, se podrá otorgar con una vigencia de hasta un año, mismo que podrá renovarse por un plazo igual, siempre que el importador o exportador presente su solicitud de renovación.

Es importante mencionar que una vez transcurrido el plazo de un mes contado a partir de que se hayan cumplido todos los requisitos y se haya acreditado el pago de los derechos de análisis, sin que la autoridad aduanera emita el dictamen correspondiente, operará para estos casos una resolución favorable a los intereses del contribuyente (positiva ficta) y por ende podrá considerar que la clasificación arancelaria de su mercancía es la correcta.

INICIATIVAS DE REFORMAS AL JUICIO DE AMPARO

La obligación de contribuir a los gastos públicos a cargo de los ciudadanos y el derecho a percibir las contribuciones constituyen un ámbito que históricamente produce diferencias entre los ciudadanos y el poder público; en México, aquéllos deben contribuir dentro de los parámetros constitucionalmente aceptables, contando como instrumento para hacerlo, el juicio de amparo.

Aun cuando las experiencias recientes (10 últimos años) parecen denotar una línea interpretativa de los tribunales constitucionales proclive a los intereses del fisco, desde el punto de vista formal, los ciudadanos siguen contando con el amparo como medio de defensa en contra del establecimiento de obligaciones tributarias que se estimen violatorias de los principios constitucionales en la materia.

Consideramos que el régimen actual que regula el juicio de amparo es perfectible y requiere de una actualización; aduciéndose la necesidad de llevar a cabo modificaciones en dicho sentido es que se han promovido en el ámbito legislativo modificaciones a dicho medio de defensa que (como se comenta más adelante) pudieran entrañar reducciones importantes al derecho de defensa de los particulares frente a las disposiciones fiscales y, concomitantemente, frente a las autoridades fiscales.

Limitaciones al amparo contra leyes fiscales

La cámara de diputados del Congreso de la Unión aprobó en el periodo ordinario de sesiones de febrero a abril de 2009, una iniciativa de reforma al artículo 107 de la CPEUM, a través de la cual, se propuso modificar sustancialmente el juicio de amparo contra leyes fiscales, con el objeto de crear un amparo colectivo, uni-instancial y de efectos de anulación generales, sin ser retroactivos.

La reforma propuesta consiste en lo siguiente:

- a) el amparo sólo se podrá solicitar de forma colectiva, salvo que se trate de un asunto de importancia y trascendencia;
- b) la declaratoria de inconstitucionalidad requerirá de mayoría calificada (8 de 11 votos) de los Ministros del Pleno de la SCJN;

- c) dicha declaratoria tendrá efectos generales;
- d) los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad no serán retroactivos; y
- e) no se suspende la obligación de pago mientras se tramiten los amparos.

Para justificar dicha iniciativa, los diputados manifestaron que: *(i)* se democratiza el amparo fiscal, tanto por su simplificación como por los efectos generales que tendrá; *(ii)* la planeación gubernamental será más eficiente y simplificada en provecho económico del país; y *(iii)* se evitarán abusos de parte de los contribuyentes en el ejercicio de la acción del amparo.

A través de esta reforma, se extenderían los beneficiarios de una declaratoria de inconstitucionalidad por jurisprudencia de una disposición fiscal, puesto que el efecto de una resolución en este sentido, sería la desincorporación de dicha norma del orden jurídico general, para lo cual tendría que ser publicada en el DOF.

No obstante lo anterior, los efectos del amparo que en su caso se conceda, no podrían ser retroactivos, lo que en materia fiscal se traduce en que no sean susceptibles de devolverse a los contribuyentes las cantidades enteradas en aplicación de la norma que se declare inconstitucional.

La iniciativa en comento, si bien ya ha sido aprobada por los diputados federales, aún se encuentra pendiente de discusión en la cámara de senadores del Congreso de la Unión.

Consideramos que estas modificaciones desnaturalizarían el objeto del juicio de amparo, pues generarían que no se restituya en el goce de las garantías violadas a quienes obtengan la protección constitucional.

De esta forma, los particulares quedarían en absoluto estado de inseguridad jurídica, pues los legisladores federales y locales podrían crear tributos notoriamente excesivos, a sabiendas de que una eventual declaratoria de inconstitucionalidad no se traduciría en la obligación de devolver importe alguno a los contribuyentes.

Adicionalmente, no tiene justificación alguna el que se requiera de una mayoría calificada de 8 de los 11 Ministros de la SCJN, para que se declare la inconstitucionalidad de una disposición fiscal.

No dejamos de reconocer que la presente iniciativa tiene algunos elementos positivos, como lo son el que los efectos de una declaratoria de inconstitucionalidad sean generales y el que se simplifique el trámite y la procedencia del juicio de amparo, cuyos formalismos han vuelto de cierta forma obsoleto dicho medio de defensa.

Modificaciones diversas al juicio de amparo

Independientemente de la reforma comentada en el apartado anterior, actualmente, la cámara de senadores del Congreso de la Unión, ha aprobado una iniciativa del propio senado, por la que reforma diversos artículos de la CPEUM, que regulan el juicio de amparo.

Al votar dicha iniciativa, el senado decidió no aprobar la eliminación del amparo contra sentencias y resoluciones de tribunales (denominado amparo directo), aduciendo los senadores que ello afectaría el derecho de acceso a la justicia consagrado en la propia CPEUM.

Las modificaciones más relevantes aprobadas por los Senadores, son las siguientes:

- a) Extensión del marco de protección del juicio de amparo.- Se propone que a través del juicio de amparo, se puedan impugnar violaciones a garantías y derechos humanos otorgados por la CPEUM y los tratados internacionales ratificados por el Estado Mexicano.
- b) Interés legítimo.- Se propone que el juicio de amparo pueda ser promovido por aquellos que acrediten tener una afectación a: (i) un derecho subjetivo –interés jurídico actual- y, (ii) una situación jurídica especial derivada del propio orden jurídico –interés legítimo-.
- c) Efectos generales del amparo.- Se propone que la SCJN tenga la facultad de emitir declaratorias generales de inconstitucionalidad respecto de las normas generales, salvo aquellas en materia tributaria. Esta declaratoria no será automática, sino que se deberá seguir cierto procedimiento.
- d) Amparo adhesivo.- En lo relativo al juicio de amparo directo, se propone que la parte que haya obtenido una sentencia favorable o aquella que tenga interés en que subsista el acto reclamado, pueda presentar amparo en forma adhesiva, al que promueva cualquiera de las partes que intervinieron en el juicio de origen, con el fin de concentrar en un mismo juicio todas las violaciones procesales existentes.

e) Facultad para denunciar contradicciones de tesis.- Se propone que las partes de los asuntos que las motivaron, puedan denunciar la contradicción de criterios. Al respecto, se considera que son “partes” las dependencias jurídicas de los organismos públicos y las asociaciones de abogados.

f) Caducidad de la instancia por inactividad.- Se derogan los supuestos de caducidad por inactividad procesal, cuando el acto reclamado es del orden civil o administrativo.

g) Cumplimiento de las sentencias de amparo.- Se propone que ante el incumplimiento injustificado de la autoridad responsable o ante la repetición del acto reclamado, sea la propia SCJN quien separe de su cargo al titular de la dependencia y lo consigne ante el juez de distrito que corresponda.

h) Suspensión del acto reclamado.- Se propone que los jueces de distrito tengan la facultad discrecional de otorgar dicha medida cautelar, para lo cual deberán aplicar al caso concreto, el principio de la “apariencia del buen derecho”³⁸² y del interés social.

Al respecto, en materia administrativa, civil y mercantil se deberá otorgar fianza para garantizar los daños y perjuicios que se ocasionen al tercero interesado.

i) Creación de nuevos órganos judiciales.- Con el objeto de homogeneizar criterios, se propone crear Plenos de Circuito, los que serán encargados de resolver las contradicciones de tesis que se generen en un mismo circuito.

La jurisprudencia que emitan estos órganos también será obligatoria en los términos de la Ley de Amparo.

Consideramos positivas varias de las propuestas aprobadas por los senadores, en virtud de que hacen menos rigurosa la procedencia del juicio de amparo, provocan que sea más ágil la resolución de las controversias y eliminan ciertas figuras que entorpecen el acceso a una

³⁸² El principio de la “apariencia del buen derecho”, proviene de un criterio jurisprudencial de la SCJN, en el que señala que cuando el juzgador analiza la procedencia de la suspensión del acto reclamado, bastará para otorgarla si determina si es posible anticipar que en la sentencia de amparo se declarará la inconstitucionalidad del acto reclamado, sin dejar de observar los requisitos que para la suspensión del acto reclamado prevé la Ley de Amparo.

justicia completa, pronta y expedita, como lo es la caducidad por inactividad procesal.

Las propuestas comentadas deberán ser discutidas y, en su caso, votadas, por la Cámara de Diputados.

PUBLICACIONES

FISCALES

| TÍTULO | FECHA |
|---|------------------------------|
| DECRETO PROMULGATORIO 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, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MIAMI, FLORIDA EL SIETE DE ABRIL DE DOS MIL OCHO. | JUEVES 15 DE ENERO DE 2009 |
| MANUAL DE ORGANIZACIÓN GENERAL DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. | JUEVES 29 DE ENERO DE 2009 |
| CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008. | VIERNES 30 DE ENERO DE 2009 |
| ANEXOS 1, 5, 7, 8, 9, 10, Y 11 DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 30 DE ENERO DE 2009. | MARTES 10 DE FEBRERO DE 2009 |
| ANEXO 16-A DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 30 DE ENERO DE 2009. | LUNES 2 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO QUE OTORGA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVOS A DEPÓSITOS O INVERSIONES QUE SE RECIBAN EN MÉXICO. | JUEVES 26 DE MARZO DE 2009 |
| QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008. | MARTES 31 DE MARZO DE 2009 |
| ANEXOS 1, 7, 11 Y 15 DE LA QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 31 DE MARZO DE 2009. | JUEVES 2 DE ABRIL DE 2009 |
| ANEXOS 1, 3, 14 Y 18 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 29 DE ABRIL DE 2009. | LUNES 4 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| ANEXO 1-A DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 29 DE ABRIL DE 2009. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN, CON MOTIVO DE LA SITUACIÓN DE CONTINGENCIA SANITARIA PROVOCADA POR EL VIRUS DE LA INFLUENZA. | JUEVES 7 DE MAYO DE 2009 |
| ANEXOS 4 Y 6 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 29 DE ABRIL DE 2009. | VIERNES 8 DE MAYO DE 2009 |
| ANEXOS 12 Y 14 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 29 DE ABRIL DE 2009. | LUNES 11 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE AUTORIZA EL PAGO A PLAZO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL QUE SE INDICAN. | JUEVES 14 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. | JUEVES 4 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. | VIERNES 5 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. | VIERNES 12 DE JUNIO DE 2009 |

| | |
|--|---------------------------------|
| DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CON PROTOCOLO, FIRMADO EN LA HAYA EL 27 DE SEPTIEMBRE DE 1993, SUSCRITO EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL ONCE DE DICIEMBRE DE DOS MIL OCHO. | MIÉRCOLES 17 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 40 DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL. | MIÉRCOLES 24 DE JUNIO DE 2009 |
| PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE REGLAS DE APLICACIÓN DEL DECRETO QUE OTORGA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVOS A DEPÓSITOS O INVERSIONES QUE SE RECIBAN EN MÉXICO, PUBLICADO EL 26 DE MARZO DE 2009. | MIÉRCOLES 8 DE JULIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. | JUEVES 16 DE JULIO DE 2009 |
| PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009. | VIERNES 7 DE AGOSTO DE 2009 |
| ANEXOS 1, 3, 4, 7, 9, 11, 13 Y 14 DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 7 DE AGOSTO DE 2009. | MARTES 11 DE AGOSTO DE 2009 |
| ANEXO 1-A DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 7 DE AGOSTO DE 2009 | MIÉRCOLES 12 DE AGOSTO DE 2009 |
| ANEXO 15 DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 7 DE AGOSTO DE 2009. | LUNES 17 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA. | VIERNES 4 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. | LUNES 7 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. | VIERNES 27 DE NOVIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. | VIERNES 27 DE NOVIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, RELATIVO AL RÉGIMEN FISCAL DE PETRÓLEOS MEXICANOS. | VIERNES 27 DE NOVIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO Y DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS OBLIGACIONES QUE PODRÁN DENOMINARSE EN UNIDADES DE INVERSIÓN; Y REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE A FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EL 1 DE ABRIL DE 1995. | LUNES 7 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| PROPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2010. | LUNES 7 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. | LUNES 7 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA | LUNES 21 DE DICIEMBRE DE |

| | |
|---|-----------------------------------|
| RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009 Y SUS ANEXOS 1, 1-A 3, 7, 11, 12, 14 Y 20. | 2009 |
| TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009 Y SUS ANEXOS 5, 8, 15 Y 19. | LUNES 28 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UNA FRACCIÓN XVI AL ARTÍCULO CUARTO, ESTABLECIDO EN EL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO Y DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN; Y DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS OBLIGACIONES QUE PODRÁN DENOMINARSE EN UNIDADES DE INVERSIÓN Y REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EL 1 DE ABRIL DE 1995; PUBLICADO EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009. | MIÉRCOLES 30 DE DICIEMBRE DE 2009 |

PUBLICACIONES

LEGALES

| TÍTULO | FECHA |
|--|-------------------------------|
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL DEL SISTEMA NACIONAL DE SEGURIDAD PÚBLICA. | VIERNES 2 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 184 DE LA LEY GENERAL DE SALUD. | LUNES 5 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA LA LEY GENERAL DE SALUD EN MATERIA DE CUIDADOS PALIATIVOS. | LUNES 5 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN II Y SE ADICIONA UNA FRACCIÓN III AL ARTÍCULO 184 DE LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Y SE REFORMAN LAS FRACCIONES XXXV Y XXXVI DEL ARTÍCULO 81 DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. | JUEVES 15 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 19 Y 39 DE LA LEY DE AEROPUERTOS. | VIERNES 16 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. | VIERNES 16 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE ACCESO DE LAS MUJERES A UNA VIDA LIBRE DE VIOLENCIA. | MARTES 20 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 20,26, 60, 61 Y 68 DE LA LEY PARA REGULAR LAS SOCIEDADES DE INFORMACIÓN CREDITICIA. | MARTES 20 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 155 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. | MARTES 20 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL DIVERSO QUE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY MONETARIA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SEÑALA LAS CARACTERÍSTICAS DE LAS MONEDAS DE CINCO, DIEZ, VEINTE Y CINCUENTA CENTAVOS Y DE UNO, DOS, CINCO Y DIEZ PESOS, PUBLICADO EL 22 DE JUNIO DE 1992. | MARTES 20 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LOS SISTEMAS DE AHORRO PARA EL RETIRO. | MIÉRCOLES 21 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY DE AEROPUERTOS. | MIÉRCOLES 21 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA, DE LA LEY QUE ESTABLECE LAS NORMAS MÍNIMAS SOBRE READAPTACIÓN SOCIAL DE SENTENCIADOS, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL, DE LA LEY DE LA POLICÍA FEDERAL PREVENTIVA, DE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS, Y DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. | VIERNES 23 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE | JUEVES 29 DE ENERO DE 2009 |

| | |
|---|-------------------------------|
| PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR. | |
| ADICIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO. | VIERNES 30 DE ENERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY FEDERAL DE TELECOMUNICACIONES. | LUNES 9 DE FEBRERO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY PARA PREVENIR Y SANCIONAR LA TRATA DE PERSONAS. | VIERNES 27 DE FEBRERO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 92 DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | JUEVES 5 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 112 Y 113 DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | JUEVES 5 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE BIOSEGURIDAD DE ORGANISMOS GENÉTICAMENTE MODIFICADOS. | VIERNES 6 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | MIÉRCOLES 18 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 56 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO. | LUNES 23 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO PRO EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA LA LEY DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO. | LUNES 23 DE MARZO DE 2009 |
| RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN Y A LAS PERSONAS QUE LES PRESTAN SERVICIOS. | MIÉRCOLES 23 DE MARZO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA Y SE REFORMA EL REGLAMENTO DEL INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN Y AVALÚOS DE BIENES RAÍCES NACIONALES. | MIÉRCOLES 15 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 51 DE LA LEY DE ASCENSOS DE LA ARMADA DE MÉXICO. | JUEVES 16 DE ABRIL DE 2009 |
| DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 115 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO. | LUNES 20 DE ABRIL DE 2009 |
| RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO. | LUNES 27 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN PÁRRAFO NOVENO AL ARTÍCULO 4º; SE REFORMA LA FRACCIÓN XXV Y SE ADICIONA UNA FRACCIÓN XXIX-Ñ AL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | JUEVES 30 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA LA FRACCIÓN XXIX-O AL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | JUEVES 30 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY FEDERAL SOBRE METROLOGÍA Y NORMALIZACIÓN. | JUEVES 30 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. | JUEVES 30 DE ABRIL DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PÁRRAFO PRIMERO | LUNES 4 DE MAYO DE 2009 |

| | |
|---|-----------------------------|
| DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | |
| DECRETO QUE REFORMA EL REGLAMENTO DE LA LEY DE INVERSIÓN EXTRANJERA Y DEL REGISTRO NACIONAL DE INVERSIONES EXTRANJERAS. | LUNES 4 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA LA FRACCIÓN VI BIS AL ARTÍCULO 104 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, Y SE REFORMA LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 5º. DE LA LEY ORGÁNICA DE NACIONAL FINANCIERA. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY SOBRE EL CONTRATO DE SEGURO Y DE LA LEY DE PROTECCIÓN Y DEFENSA AL USUARIO DE SERVICIOS FINANCIEROS. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 180 DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL. | MIÉRCOLES 6 DE MAYO DE 2009 |
| REGLAMENTO INTERIOR DE LA CONSEJERÍA JURÍDICA DEL EJECUTIVO FEDERAL. | VIERNES 15 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. | MARTES 26 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE FISCALIZACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA FEDERACIÓN. | VIERNES 29 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA; Y SE REFORMA EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 197 DE LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | VIERNES 29 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE EXTINCIÓN DE DOMINIO, REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Y SE REFORMA Y ADICIONA LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | VIERNES 29 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UNA FRACCIÓN IV AL ARTÍCULO 64 DE LA LEY GENERAL DE SALUD. | DOMINGO 31 DE MAYO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL PARA EL CONTROL DEL TABACO. | DOMINGO 31 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN SEGUNDO PÁRRAFO, RECORRIÉNDOSE LOS SUBSECUENTES EN SU ORDEN AL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | DOMINGO 31 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE LA POLICÍA FEDERAL. | DOMINGO 31 DE MAYO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES. | MARTES 2 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 20 Y 20 BIS Y SE ADICIONAN UN PRIMER PÁRRAFO, RECORRIÉNDOSE LOS DEMÁS PÁRRAFOS, Y UNA FRACCIÓN III BIS AL ARTÍCULO 1º TODOS DE LA LEY DE EXPROPIACIÓN. | VIERNES 5 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO QUE REFORMA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE ASCENSOS Y RECOMPENSAS DEL EJÉRCITO Y FUERZA AÉREA MEXICANOS. | LUNES 8 DE JUNIO DE 2009 |

| | |
|--|-------------------------------|
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE DESARROLLO SOCIAL. | LUNES 8 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 1069 DEL CÓDIGO DE COMERCIO. | LUNES 8 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 1350 DEL CÓDIGO DE COMERCIO. | LUNES 8 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL PARA EL CONTROL DE SUSTANCIAS QUÍMICAS SUSCEPTIBLES DE DESVÍO PARA LA FABRICACIÓN DE ARMAS QUÍMICAS, Y ADICIONA UNA FRACCIÓN XVII AL ARTÍCULO 194 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. | MARTES 9 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY DE PREMIOS, ESTÍMULOS Y RECOMPENSAS CIVILES. | MARTES 9 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE CÁMARAS EMPRESARIALES Y SUS CONFEDERACIONES Y DEL CÓDIGO DE COMERCIO. | MARTES 9 DE JUNIO DE 2009 |
| REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO. | MIÉRCOLES 10 DE JUNIO DE 2009 |
| REFORMA AL ACUERDO DE ADSCRIPCIÓN DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL BANCO DE MÉXICO. | MIÉRCOLES 10 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN ARTÍCULO 222 BIS A LA LEY GENERAL DE SALUD. | JUEVES 11 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE SALUD EN MATERIA DE TRASPLANTES Y DONACIÓN DE ÓRGANOS. | JUEVES 11 DE JUNIO DE 2009 |
| RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO. | JUEVES 11 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES ORGÁNICA DEL EJÉRCITO Y FUERZA AÉREA MEXICANOS; DE ASCENSOS Y RECOMPENSAS DEL EJÉRCITO Y FUERZA AÉREA MEXICANOS; PARA LA COMPROBACIÓN, AJUSTE Y CÓMPUTO DE SERVICIOS EN EL EJÉRCITO Y FUERZA AÉREA MEXICANOS; ORGÁNICA DE LA ARMADA DE MÉXICO; ASCENSOS DE LA ARMADA DE MÉXICO; Y PARA LA COMPROBACIÓN, AJUSTE Y CÓMPUTO DE SERVICIOS DE LA ARMADA DE MÉXICO. | VIERNES 12 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO Y DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. | VIERNES 12 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA. | VIERNES 12 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 3 BIS DE LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | MIÉRCOLES 17 DE JUNIO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY DE NACIONALIDAD. | MIÉRCOLES 17 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL DE TURISMO Y SE REFORMA LA FRACCIÓN VI Y SE DEROGA LA FRACCIÓN VII, DEL ARTÍCULO 42 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. | MIÉRCOLES 17 DE JUNIO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY DE PROMOCIÓN Y DESARROLLO DE LOS BIOENERGÉTICOS. | JUEVES 18 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. | JUEVES 18 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 79-A: SE | VIERNES 19 DE JUNIO DE 2009 |

| | |
|--|--------------------------------|
| ADICIONAN UNA FRACCIÓN VIII AL ARTÍCULO 7-A, UN ARTÍCULO 12-A, UN ARTÍCULO 59-BIS, PARA PASAR AL ACTUAL 59-BIS A SER EL 59-TER, UN ARTÍCULO 64 BIS Y UN ARTÍCULO 107 A LA LEY FEDERAL DE RADIO Y TELEVISIÓN. | |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL ARTÍCULO 41 DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN. | LUNES 22 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UNA FRACCIÓN XXX AL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES. | MIÉRCOLES 24 DE JUNIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. | JUEVES 9 DE JULIO DE 2009 |
| REFORMAS Y ADICIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO. | JUEVES 16 DE JULIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA DEFENSA NACIONAL. | MIÉRCOLES 22 DE JULIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE MARINA. | VIERNES 31 DE JULIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE DESARROLLO SOCIAL. | VIERNES 31 DE JULIO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. | VIERNES 31 DE JULIO DE 2009 |
| REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES. | MIÉRCOLES 12 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA | LUNES 17 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN SEGUNDO PÁRRAFO AL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO Y UN ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO AL DECRETO POR EL QUE SE DECLARA REFORMADO EL PÁRRAFO CUARTO Y ADICIONADOS LOS PÁRRAFOS QUINTO Y SEXTO, Y SE RECORRE EL ORDEN DE LOS ÚLTIMOS DOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUBLICADO EL 12 DE DICIEMBRE DE 2005. | VIERNES 14 DE AGOSTO DE 2009 |
| RELACIÓN DE ENTIDADES PARAESTATALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL SUJETAS A LA LEY FEDERAL DE LAS ENTIDADES PARAESTATALES Y SU REGLAMENTO. | VIERNES 14 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 75, 115, 116, 122, 123 Y 127 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. | LUNES 24 DE AGOSTO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY DE LOS SISTEMAS DE AHORRO PARA EL RETIRO. | LUNES 24 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES. | LUNES 24 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA Y EL REGLAMENTO DEL INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN Y AVALÚOS DE BIENES NACIONALES. | LUNES 24 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSOS ARTÍCULOS DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE TURISMO. | LUNES 24 DE AGOSTO DE 2009 |
| REGLAMENTO INTERIOR DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN. | MIÉRCOLES 26 DE AGOSTO DE 2009 |

| | |
|--|-----------------------------------|
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE COMERCIO. | JUEVES 27 DE AGOSTO DE 2009 |
| REGLAMENTO INTERNO DE LA COMISIÓN DE HIDROCARBUROS. | VIERNES 28 DE AGOSTO DE 2009 |
| ACUERDO POR EL QUE SE DESCRIBEN ORGÁNICAMENTE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES. | LUNES 31 DE AGOSTO DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY PARA EL APROVECHAMIENTO DE ENERGÍAS RENOVABLES Y EL FINANCIAMIENTO DE LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA. | MIÉRCOLES 2 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES. | VIERNES 4 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY DE PETRÓLEOS MEXICANOS. | VIERNES 4 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| REGLAMENTO DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL EN EL RAMO DEL PETRÓLEO. | MARTES 22 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO. | MARTES 29 DE SEPTIEMBRE DE 2009 |
| RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO. | MARTES 1 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO QUE ESTABLECE LAS DISPOSICIONES PARA EL OTORGAMIENTO DE AGUINALDO O GRATIFICACIÓN DE FIN DE AÑO, CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DE 2009. | VIERNES 4 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE REGLAS DE APLICACIÓN DEL DECRETO QUE OTORGA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVOS A DEPÓSITOS O INVERSIONES QUE SE RECIBAN EN MÉXICO, PUBLICADO EL 26 DE MARZO DE 2009. | VIERNES 4 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| REGLAMENTO INTERIOR DEL CONSEJO DE SALUBRIDAD GENERAL. | VIERNES 11 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR. | LUNES 14 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS CASAS DE BOLSA. | MIÉRCOLES 30 DE DICIEMBRE DE 2009 |
| DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 77 BIS 12 Y 77 BIS 13 DE LA LEY GENERAL DE SALUD. | MIÉRCOLES 30 DE DICIEMBRE DE 2009 |

PUBLICACIONES

COMERCIO EXTERIOR

| TÍTULO | FECHA |
|--|-------------------------------|
| TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 Y SU ANEXO 22. | LUNES 5 DE ENERO DE 2009 |
| ANEXOS 22 Y 24 DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008, PUBLICADA EL 17 DE MARZO DE 2009. | JUEVES 19 DE MARZO DE 2009 |
| NOTA ACLARATORIA A LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008, PUBLICADA EL 17 DE MARZO DE 2009. | MARTES 24 DE MARZO DE 2009 |
| DECIMOSEGUNDA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. | MIÉRCOLES 1 DE ABRIL DE 2009 |
| REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009 | MIÉRCOLES 29 DE ABRIL DE 2009 |
| ANEXOS 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27 Y 28 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009, PUBLICADAS EL 29 DE ABRIL DE 2009. | MARTES 12 DE MAYO DE 2009 |
| ANEXOS 13 Y 22 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009, PUBLICADAS EL 29 DE ABRIL DE 2009. | JUEVES 14 DE MAYO DE 2009 |
| ANEXO 1 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009, PUBLICADAS EL 29 DE ABRIL DE 2009. | VIERNES 15 DE MAYO DE 2009 |
| DÉCIMO CUARTA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. | MIÉRCOLES 15 DE JULIO DE 2009 |
| PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009 Y SUS ANEXOS 1, 4, 13 Y 22. | JUEVES 6 DE AGOSTO DE 2009 |
| DECRETO PROMULGATORIO DE LAS MODIFICACIONES AL ANEXO 401 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, FORMALIZADAS MEDIANTE INTERCAMBIO DE COMUNICACIONES FECHADAS EL ONCE DE ABRIL DE DOS MIL OCHO, ENTRE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, CANADÁ Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA*. | JUEVES 1 DE OCTUBRE DE 2009 |
| ACUERDO POR EL QUE SE ADOPTAN LAS RECTIFICACIONES TÉCNICAS A LOS ANEXOS 300-B, 308.1, 401 Y 403.1 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, PARA ADECUARLOS A LAS MODIFICACIONES AL SISTEMA ARMONIZADO DE DESIGNACIÓN Y CODIFICACIÓN DE MERCANCÍAS DE 2007, SEGÚN ACUERDO DE LA COMISIÓN DE LIBRE COMERCIO DEL PROPIO TRATADO. | JUEVES 1 DE OCTUBRE DE 2009 |

| | |
|---|--|
| <p>ACUERDO QUE REFORMA EL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECEN REGLAS DE MERCADO DE PAÍS DE ORIGEN PARA DETERMINAR CUÁNDO UNA MERCANCÍA IMPORTADA A TERRITORIO NACIONAL SE PUEDE CONSIDERAR UNA MERCANCÍA ESTADOUNIDENSE O CANADIENSE DE CONFORMIDAD CON EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.</p> | <p>JUEVES 1 DE OCTUBRE DE 2009</p> |
| <p>SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009" Y SUS ANEXOS 1, 1-A, 3, 7, 11, 12, 14 Y 20</p> | <p>LUNES 21 DE DICIEMBRE 2009</p> |
| <p>DECRETO POR EL QUE SE FIJA EL ARANCEL APLICABLE A LA IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE VEHÍCULOS USADOS QUE SE INDICAN.</p> | <p>JUEVES 24 DE DICIEMBRE DE 2009</p> |
| <p>TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009 Y SUS ANEXOS 1, 4, 22 Y 25</p> | <p>MIÉRCOLES 30 DE DICIEMBRE DE 2009</p> |