

31 de diciembre de 2010

Estimados amigos:

Nuevamente presentamos nuestro análisis fiscal y de comercio exterior de reformas a la legislación tributaria en México en vigor a partir de 2011, que conjuntamente con los aspectos pragmáticos aquí analizados, esperamos sean utilizados como un compendio de consulta y referencia.

Ante el escenario político de elecciones previsto para el año 2012, las esperadas reformas que logren incrementar la base de contribuyentes y que alcancen la ansiada simplificación administrativa en beneficio de una mayor inversión productiva, difícilmente llegarán.

Por lo tanto, la tan reclamada creación de condiciones de seguridad y certeza jurídicas, aunadas a un control eficiente en el excesivo gasto de recursos públicos, seguirá representando un pendiente con carácter de urgente en la complicada agenda política de este país.

Ante los inexistentes cambios substanciales a la materia tributaria, se advierte que continuará el incremento de medidas fiscalizadoras sobre contribuyentes cautivos como un medio socorrido de recaudación, por lo que en el presente documento nos permitimos analizar desde una perspectiva práctica el enfoque que se ha venido dando a dichas fiscalizaciones y algunos de los efectos que pueden representar para los contribuyentes.

En espera de que este análisis preliminar con carácter informativo sea un documento de consulta cotidiana, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con nuestra Actualización Tributaria 2011.

Reciban nuestros mejores deseos.

Atentamente,

**Turanzas, Bravo & Ambrosi**  
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2011** 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 2011**

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: MMXI

Impreso y Hecho en México

## ABREVIATURAS

Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal	ACNCEA
Administración Central de Contabilidad y Glosa	ACCG
Administración Central de Normatividad Internacional	ACNI
Asociación Europea de Libre Comercio	AELC
Administradoras de Fondos de Ahorro para el Retiro	AFORES
Administración General de Grandes Contribuyentes	AGGC
Administración Local de Servicios al Contribuyente	ALSC
Código de barras bidimensional	CBB
Código de Comercio	CCom
Comprobante Fiscal Digital	CFD
Código Fiscal para el Distrito Federal	CFDF
Comprobante Fiscal Digital a través de Internet o Factura Electrónica	CFDI
Código Financiero para del Estado de México y Municipios	CFEMM
Código Fiscal de la Federación	CFF
Código Financiero del Distrito Federal	CFIDF
Certificados de Capital de Desarrollo	CKS
Comisión Nacional Bancaria y de Valores	CNBV
Comisión Nacional del Agua	CONAGUA
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	CPEUM
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	CUFIN
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada	CUFINCO
Distrito Federal	DF
Declaración Informativa de Operaciones con Terceros	DIOT
Diario Oficial de la Federación	DOF
Derecho de Trámite Aduanero	DTA
Empresas de Comercio Exterior	ECEX
Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional	EFICINE
Establecimiento Permanente	EP
Estados Unidos de América	EUA
Firma Electrónica Avanzada	FIEL
Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (General Agreement on Tariffs and Trade)	GATT

Gobierno del Distrito Federal	GDF
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	IDE
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	IEPS
Impuesto Empresarial a Tasa Única	IETU
Impuesto General de Importación	IGI
Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación	IMMEX
Impuesto al Activo	IMPAC
Instituto Mexicano del Seguro Social	IMSS
Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	INFONAVIT
Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles	ISAI
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	ISAN
Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal	ISERTP
Impuesto Sobre Nómina	ISN
Impuesto Sobre la Renta	ISR
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	ISTUV
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Ley Aduanera	LA
Ley de Comercio Exterior	LCE
Ley de Desarrollo Rural Sustentable	LDRS
Ley Federal de Derechos	LFD
Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	LFDC
Ley Federal de Protección al Consumidor	LFPC
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	LFPCA
Ley Federal del Trabajo	LFT
Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas y de Seguros	LGISMS
Ley General de Salud	LGS
Ley General de Sociedades Mercantiles	LGSM
Ley de Instituciones de Crédito	LIC
Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	LIETU
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011	LIF
Ley del Impuesto al Activo	LIMPAC

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	LINFONAVIT
Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Ley del Impuesto al Valor Agregado	LIVA
Ley del Mercado de Valores	LMV
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	LOTFJFA
Ley del Seguro Social	LSS
Procedimiento de Acuerdo Amistoso (Mutual Agreement Procedure)	MAP
Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal de la OCDE	Modelo OCDE
Norma de Información Financiera	NIF
Norma Oficial Mexicana	NOM
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	OCDE
Organización Mundial del Comercio	OMC
Procedimiento Administrativo de Ejecución	PAE
Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	PAMA
Producto Interno Bruto	PIB
Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación	PITEX
Poder Judicial de la Federación	PJF
Procuraduría Federal del Consumidor	PROFECO
Proveedor de servicios de expedición de comprobante fiscal digital a través de Internet	PSECFDI
Prestador de servicios de generación de comprobantes fiscales digitales a sus agremiados	PSGCFDA
Participación de los trabajadores en las utilidades	PTU
Pequeñas y medianas empresas	PYMES
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	RCFF
Regímenes Fiscales Preferentes	REFIPRES
Registro Federal de Contribuyentes	RFC
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	RISAT
Reglamento de la Ley Aduanera	RLA
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	RLISR
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	RLIVA

Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010	RMCE
Resolución Miscelánea Fiscal para 2010	RMF
Sistema Automatizado Aduanero Integral	SAAI
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Secretaría de Economía	SE
Secretaría de Gobernación	SEGOB
Semanario Judicial de la Federación	SEJUFE
Secretaría de Energía	SENER
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP
Salario Mínimo General Vigente	SMGV
Sociedad Financiera de Objeto Múltiple	SOFOM
Secretaría de Relaciones Exteriores	SRE
Tribunal Colegiado de Circuito	TCC
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	TFJFA
Tratado de Libre Comercio	TLC
Tratado de Libre Comercio con América del Norte	TLCAN
Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea	TLCUE
Unidades de Inversión	UDIS
Unión Europea	UE
Utilidad Fiscal Neta Consolidada	UFINCO
Vehículos de Inversión Colectiva	VICs

## ÍNDICE

<b>AUDITORÍAS .....</b>	<b>1</b>
<b>ANTECEDENTES.....</b>	<b>1</b>
<b>ACTOS FISCALIZADORES .....</b>	<b>2</b>
<b>JUICIO DE LESIVIDAD .....</b>	<b>5</b>
<b>REVISIONES EN MATERIA INTERNACIONAL .....</b>	<b>7</b>
<b>PRECEDENTES JUDICIALES EN MATERIA INTERNACIONAL.....</b>	<b>9</b>
<b>PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS O "MAPS" .....</b>	<b>11</b>
<b>NEGOCIACIONES Y ACUERDOS CON LAS AUTORIDADES .....</b>	<b>12</b>
 <b>SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	 <b>15</b>
<b>REGLAS SOBRE COMPROBANTES FISCALES .....</b>	<b>15</b>
<b>MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010.....</b>	<b>23</b>
<b>DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS / PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN ALTERNATIVA .....</b>	<b>41</b>
<b>CRITERIOS NO VINCULATIVOS .....</b>	<b>42</b>
<b>CRITERIOS NORMATIVOS .....</b>	<b>46</b>
 <b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	 <b>51</b>
<b>ESTÍMULOS FISCALES .....</b>	<b>51</b>
 <b>LIEPS .....</b>	 <b>59</b>
<b>CIGARROS.....</b>	<b>59</b>
<b>BEBIDAS ENERGETIZANTES .....</b>	<b>60</b>
 <b>INGRESOS.....</b>	 <b>67</b>
<b>INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL.....</b>	<b>67</b>
<b>RECARGOS APLICABLES PARA EL CASO DE PRÓRROGA DE CRÉDITOS FISCALES .....</b>	<b>67</b>
<b>CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.....</b>	<b>68</b>
<b>BENEFICIO PARA CONTRIBUYENTES QUE HAN INCURRIDO EN INFRACCIONES DE COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>68</b>
<b>DISMINUCIÓN DE SANCIONES POR AUTOCORRECCIÓN FISCAL.....</b>	<b>68</b>
<b>EXENCIONES .....</b>	<b>69</b>

<b>CONDONACIÓN DE RECARGOS Y MULTAS IMSS</b> .....	70
<b>TASA RETENCIÓN ANUAL INTERESES</b> .....	71
<b>IETU</b> .....	72
<b>COMERCIO EXTERIOR</b> .....	73
<b>REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010 Y ANEXOS</b> .....	73
<b>PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RMCE PARA 2010 Y SUS ANEXOS 3 Y 14</b> .....	75
<b>SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RMCE PARA 2010 Y SUS ANEXOS</b> .....	76
<b>MODIFICACIÓN DE LAS TASAS APLICABLES A LAS MERCANCIAS ORIGINARIAS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b> .....	82
<b>CRITERIOS NORMATIVOS DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL 2010</b> .....	83
<b>IMMEX</b> .....	89
<b>ENAJENACIÓN / IMPORTACIÓN DE MERCANCIAS. DEPÓSITO FISCAL</b> .....	96
<b>REVISIONES DE ORIGEN TRATADOS LIBRE COMERCIO</b> .....	101
<b>REGALÍAS INCREMENTABLES AL VALOR EN ADUANA</b> .....	105
<b>IMPUGNACIÓN DE CONSULTA POR IMPORTACIÓN DE MERCANCIAS EXENTAS DEL IVA</b> .....	112
<b>SUSPENSIÓN DEL PADRÓN DE IMPORTADORES</b> .....	115
<b>IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, A TRAVÉS DE EMPRESAS DE MENSAJERÍA, DE CHEQUES Y DOCUMENTOS POR COBRAR CON VALOR SUPERIOR A \$10,000 DÓLARES</b> .....	120
<b>TESIS</b> .....	123
<b>SEJUFE</b> .....	123
<b>LEY DE AMPARO</b> .....	123
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b> .....	124
<b>LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A LA TASA ÚNICA</b> .....	131
<b>LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b> .....	136
<b>LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO</b> .....	138
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL</b> .....	141
<b>LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b> .....	145
<b>ACREDITAMIENTOS, ESTÍMULOS Y SUBSIDIOS</b> .....	146
<b>COMERCIO EXTERIOR</b> .....	148
<b>TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA</b> .....	157
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</b> .....	157
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b> .....	161



<b>LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....</b>	<b>168</b>
<b>LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO</b>	
<b>ADMINISTRATIVO .....</b>	<b>169</b>
<b>COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>170</b>
<b>IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.....</b>	<b>170</b>
<b>DERECHOS DE SOBERANÍA DEL ESTADO EN LA ZONA ECONÓMICA</b>	
<b>EXCLUSIVA / FACULTADES DE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>181</b>
<b>TRATADOS .....</b>	<b>185</b>
<b>TRATADO CON INDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....</b>	<b>185</b>
<b>PROTOCOLO AL TRATADO CON LA REPÚBLICA DE AUSTRIA PARA</b>	
<b>EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....</b>	<b>191</b>
<b>TRATADO CON SUDÁFRICA PARA EVITAR AL DOBLE IMPOSICIÓN ...</b>	<b>192</b>
<b>TRATADO CON BERMUDAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN</b>	
<b>EN MATERIA TRIBUTARIA .....</b>	<b>197</b>
<b>PROTOCOLO AL TRATADO CON SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE</b>	
<b>IMPOSICIÓN.....</b>	<b>199</b>
<b>TRATADO CON PANAMÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>205</b>
<b>TRATADO CON BAHAMAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN</b>	
<b>EN MATERIA TRIBUTARIA .....</b>	<b>213</b>
<b>TRATADO CON URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>216</b>
<b>TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE</b>	
<b>2011 .....</b>	<b>220</b>
<b>TRATADO DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR</b>	
<b>PROTOCOLOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR .....</b>	<b>222</b>
<b>TRATADOS INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PENDIENTES DE</b>	
<b>ENTRAR EN VIGOR .....</b>	<b>222</b>
<b>TRATADOS DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN .....</b>	<b>223</b>
<b>TRATADOS INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN .....</b>	<b>223</b>
<b>ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO</b>	
<b>ECONÓMICOS.....</b>	<b>223</b>
<b>PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN REESTRUCTURAS DE NEGOCIOS...</b>	<b>238</b>
<b>DIVERSOS.....</b>	<b>249</b>
<b>LEY FEDERAL DE DERECHOS.....</b>	<b>249</b>
<b>VENTA DIRECTA .....</b>	<b>252</b>
<b>DECRETO ESTÍMULO TENENCIA.....</b>	<b>260</b>
<b>ESTÍMULO FISCAL DONATARIAS AUTORIZADAS .....</b>	<b>261</b>
<b>DECRETO FACILIDADES ADMINISTRATIVAS .....</b>	<b>262</b>
<b>CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>264</b>

<b>REFLEXIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES AL ISN DEL</b>	
<b>DISTRITO FEDERAL VIGENTE A PARTIR DE 2010</b> .....	271
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS</b> .....	274
<b>ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES AL CFEMM RESPECTO AL</b>	
<b>IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL</b>	
<b>TRABAJO PERSONAL A PARTIR DE 2009</b> .....	277
<b>OTROS IMPUESTOS LOCALES</b> .....	283
<b>CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</b> .....	287
<b>PUBLICACIONES FISCALES</b> .....	292
<b>PUBLICACIONES LEGALES</b> .....	299
<b>PUBLICACIONES COMERCIO EXTERIOR</b> .....	306

## **ACTOS FISCALIZADORES EN MATERIA INTERNACIONAL**

### **ANTECEDENTES**

Durante los años noventa, México comenzó una destacada labor de negociación y celebración de tratados internacionales, tanto en materia de comercio exterior como para evitar la doble imposición. Lo anterior, debido a la apertura comercial adoptada por nuestro país, así como al gran flujo de inversión directa que se empezó a recibir durante ese periodo.

Ante ese escenario, las corporaciones internacionales y los propios contribuyentes residentes en el país, empezaron a crear sinergias que representaron proyectos de inversión o reestructuras contando con diversas razones de negocios y sustancia económica, lo que permitió que dichos entes económicos se beneficiaran en ciertas ocasiones, de la aplicación de los tratados internacionales celebrados por el país.

Tanto los residentes en México como en el extranjero (para efectos fiscales), necesitaron contar cada vez más con la seguridad jurídica de la aplicación de la legislación doméstica, así como de los beneficios de los tratados; por ello, a principios del presente siglo los contribuyentes comenzaron a presentar consultas sobre situaciones reales y concretas y/o solicitudes de autorización a la autoridad fiscal mexicana con el fin de asegurar que las operaciones que realizaban y sus consecuencias fiscales serían las idóneas frente al marco normativo que imperaba en el sistema jurídico mexicano.

Dadas las condiciones anteriores, las autoridades fiscales mexicanas dieron respuesta a las solicitudes reales y concretas planteadas, generando seguridad jurídica a los actores e impulsores de la inversión, incrementándose con ello la percepción mundial de México como un país seguro para efectuar inversiones de largo o mediano plazo.

Ante la caída de los precios del petróleo y la ausencia de una reforma fiscal integral, desafortunadamente, desde hace algunos años ha imperado en la autoridad fiscal mexicana una política voraz de recaudación a partir de la cual se ha comenzado a cuestionar la legalidad de ciertas operaciones (muchas de ellas validadas previamente por la propia autoridad) efectuadas por los contribuyentes, generándose una ola creciente de actos de fiscalización con un aparejado

cuestionamiento a resoluciones emitidas en el pasado (mediante juicios de lesividad).

Este escenario ha implicado para contribuyentes cautivos tanto residentes en México, como en el extranjero, un ambiente de incertidumbre que ha llegado a cuestionar a México como un país destino de inversiones seguras a mediano y largo plazo.

En el presente apartado nos proponemos hacer un breve análisis de lo que actualmente acontece en la práctica de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales en materia internacional.

### **ACTOS FISCALIZADORES**

Los actos fiscalizadores son todos aquellos que llevan a cabo las autoridades como consecuencia del ejercicio de su función administrativa de control del contribuyente y de los demás obligados por las disposiciones fiscales, así como del cumplimiento de sus respectivas obligaciones<sup>1</sup>.

El fundamento primario de los actos fiscalizadores es el artículo 16 de la CPEUM, conforme al cual nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El CFF establece la posibilidad de las autoridades fiscales de llevar a cabo actos fiscalizadores con el objeto de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales. Principalmente, se busca conocer si existieron contribuciones omitidas para, en su caso, determinar los créditos fiscales correspondientes, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo IV. México: Ed. Porrúa. Pág. 85.

<sup>2</sup> Art. 42, CFF.

En términos generales, los actos de fiscalización tendrán una duración máxima de 12 meses, con excepción de aquellos que se efectúen a integrantes del sistema financiero, grupos que consoliden para efectos fiscales, o revisiones que se efectúen en materia de precios de transferencia, entre otros supuestos, cuyos plazos serán mayores.

Los principales actos a través de los cuales las autoridades fiscales federales de nuestro país ejercen sus facultades de comprobación, son los siguientes<sup>3</sup>:

#### **Visita domiciliaria<sup>4</sup>**

Las autoridades fiscales pueden practicar actos de fiscalización en los domicilios de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, con el objeto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Inicia con la notificación de una orden de visita que debe cumplir ciertos requisitos (señalar los lugares donde se efectuará la visita, los nombres de los visitantes, entre otros) y concluye con el acta final.

Entre la última acta parcial y el acta final, el visitado contará con un periodo de 20 días hábiles para ofrecer pruebas y hacer valer argumentos tendientes a desvirtuar las omisiones detectadas por la autoridad fiscal en la última acta. De no ejercer dicho derecho, se entenderá que el visitado consiente con lo señalado por la autoridad.

#### **Revisión de gabinete<sup>5</sup>**

A través de este medio de fiscalización, las autoridades fiscales requieren a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en el domicilio de la propia autoridad, la contabilidad, así como datos y otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo su revisión.

---

<sup>3</sup> Además de estos actos, el CFF prevé los siguientes: el requerimiento para rectificar errores u omisiones en las declaraciones; visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y la presentación de avisos y solicitudes en materia relacionados con el RFC; la práctica de avalúos o verificación física de bienes; y recabar información de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, respecto de sus funciones (Art. 42, CFF).

<sup>4</sup> Art. 42, fracción III, LISR.

<sup>5</sup> Art. 42, fracción II, LISR.

Inicia con el primer requerimiento que se formula al contribuyente y concluye con la notificación a éste del oficio de observaciones; momento a partir del cual el contribuyente contará con 20 días hábiles para desvirtuar las observaciones formuladas por la autoridad. De no ejercerse dicho derecho, se entenderá que el contribuyente consiente con lo señalado por la autoridad.

### **Revisión de dictamen<sup>6</sup>**

En términos generales, es un acto fiscalizador con reglas similares a las revisiones de gabinete; sin embargo, difiere en que el objeto principal de este acto es concretamente la revisión del dictamen para efectos fiscales del contribuyente formulado por contador público independiente.

En la mayoría de los casos, inicia con uno o varios requerimientos formulados al contador público que elaboró el dictamen fiscal (mismos que deben ser notificados al contribuyente para que esté al tanto) y posteriormente se efectúa un requerimiento directamente al contribuyente (revisión secuencial) en caso de que la autoridad no quede satisfecha con la información proporcionada por el auditor.

Por regla general, el requerimiento efectuado al contribuyente se realiza a través de una revisión de gabinete, misma que como señalamos, concluye con la notificación al contribuyente del oficio de observaciones, por lo que a partir de ese momento el contribuyente podrá ejercer su derecho de ofrecer pruebas y argumentos para desvirtuar las conclusiones de la autoridad, en un periodo no mayor a 20 días hábiles.

Los actos de fiscalización de las autoridades fiscales requieren una serie de formalidades y plazos que de incumplirse, implicarán que los mismos no surtan efecto jurídico alguno y, por tanto, todo crédito fiscal que tenga por origen un procedimiento fiscalizador viciado, será ilegal.

Una vez que se inician dichos actos fiscalizadores (y en tanto no existan violaciones sustanciales durante el desarrollo de los mismos), se suspenden los plazos de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para la determinación de créditos fiscales.

En cuanto concluyen todos los actos fiscalizadores mencionados (ya sea mediante el acta final en visitas domiciliarias o a través del oficio de observaciones en las revisiones de gabinete), las autoridades pueden determinar contribuciones omitidas en caso de que exista

---

<sup>6</sup> Art. 42, fracción IV, LISR.

incumplimiento a las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes o responsables solidarios, para lo cual deberán notificar de dicha resolución al contribuyente o responsable solidario dentro de un plazo máximo de seis meses.

### **JUICIO DE LESIVIDAD**

Conforme al CFF, la LFPCA y la LOTFJFA, cuando existen resoluciones administrativas de carácter individual que sean favorables a un particular, las autoridades fiscales estarán en posibilidad de combatir las mediante el juicio contencioso administrativo federal (doctrinalmente llamado "juicio de lesividad" cuando la parte demandante es la autoridad), mismo que se tramitará ante el TFJFA<sup>7</sup>.

Conforme a lo dispuesto por el CFF, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular (esto es, que generen derechos al particular), únicamente podrán ser modificadas mediante la vía señalada en el párrafo anterior, estando las autoridades fiscales imposibilitadas para revocarlas o modificarlas por sí mismas<sup>8</sup>.

Lo anterior es así pues debe prevalecer certeza jurídica de que una determinación firme que ha creado una situación concreta favorable a un particular no puede ni debe ser revocada o desconocida unilateralmente por la autoridad que la emitió, aun cuando ésta se haya emitido contrariando las disposiciones legales aplicables al caso.

Acorde a la LFPCA, las autoridades fiscales tienen un plazo de 5 años para demandar la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, contados a partir del día siguiente a la fecha en que se emita dicha resolución<sup>9</sup>, siempre que se trate de resoluciones cuya materia sea competencia del TFJFA<sup>10</sup>.

La constitucionalidad del juicio de lesividad ha sido cuestionada por los particulares, al considerarse que dicho juicio resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica, por establecer un periodo demasiado

---

<sup>7</sup> Arts. 36, CFF; y, 2, Tercer Párrafo, LFPCA.

<sup>8</sup> Art. 36, CFF.

<sup>9</sup> Art. 8, LFPCA.

<sup>10</sup> Art. 14, LOTFJFA.

extenso durante el cual los particulares no tendrán certeza plena de que una resolución a su favor quedará firme.

Sin embargo, el Pleno de la SCJN ha resuelto que las reglas para la procedencia y desarrollo de dicho juicio no violan dicha garantía, pues el mismo tiene como fin salvaguardar no sólo la seguridad jurídica de los particulares, sino también la del Estado<sup>11</sup>.

Asimismo, se ha cuestionado la constitucionalidad del plazo con que cuentan las autoridades fiscales para promover el juicio de lesividad, al considerarse violatorio de la garantía de igualdad procesal. No obstante, la SCJN ha sostenido de igual manera, que dicho plazo resulta constitucional, al tratarse de un juicio que busca la defensa de un interés público, aunado al hecho de que el plazo de prescripción de las facultades de las autoridades fiscales para ejecutar un crédito fiscal es idéntico al previsto para promover este juicio<sup>12</sup>.

Con motivo de dicha declaratoria de constitucionalidad de la SCJN, ha quedado firme el derecho con el que cuentan las autoridades fiscales para combatir por ilegales las resoluciones emitidas por dichas autoridades y que sean favorables al particular, para lo cual contarán con un plazo de 5 años, mismo que a nuestra consideración resulta excesivo y no es justificable.

Ante la promoción del juicio de lesividad, una vez admitido y agotadas todas las instancias procesales correspondientes, el TFJFA dictará sentencia en la que en términos generales podrá confirmar la validez de

---

<sup>11</sup> JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN ESPECIFICAR LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Novena época. No. Registro: 170714. Instancia: Pleno de la SCJN. Jurisprudencia. Fuente: SEJUFE, XXVI, Diciembre de 2007. Tesis: P/J. 81/2007.

<sup>12</sup> JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 207, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, QUE ESTABLECE UN PLAZO DE CINCO AÑOS PARA SU PROMOCIÓN TRATÁNDOSE DE ACTOS QUE SURTEN EFECTOS INMEDIATAMENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Novena época. No. Registro: 170498. Instancia: Primera Sala de la SCJN. Tesis aislada. Fuente: SEJUFE, XXVII, Enero de 2008. Tesis: 1ª. III/2008; Y,

JUICIO DE LESIVIDAD. EL PLAZO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, PARA PROMOVERLO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. Novena época. No. Registro: 170713. Instancia: Pleno de la SCJN. Tesis aislada. Fuente: SEJUFE, XXVI, Diciembre de 2007. Tesis: P. XXXVII/2007.



la resolución controvertida, declarar su nulidad lisa y llana o declarar su nulidad para determinados efectos.

### **REVISIONES EN MATERIA INTERNACIONAL**

Si bien existe un marco normativo en la planeación y programación de actos de fiscalización, lo cierto es que a través de la detección de las prácticas fiscales y esquemas tributarios empleados por los contribuyentes pertenecientes a ciertos sectores, las autoridades fiscales han iniciado la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales atribuibles a dichos contribuyentes.

Ello no impide que se realicen también revisiones a contribuyentes que no pertenezcan a un sector en particular o que se les haya detectado la realización de una práctica fiscal o esquema tributario concreto.

Las revisiones también se han encontrado dirigidas a aquellos contribuyentes que en el pasado obtuvieron una resolución particular favorable cuyo criterio no sea actualmente compartido por la autoridad.

Por regla general, el ejercicio de facultades de comprobación en materia internacional inicia con el requerimiento de información al auditor que hubiere dictaminado los estados financieros del contribuyente, posteriormente iniciándose una revisión de gabinete directamente con el contribuyente o el responsable solidario.

Los principales temas que se han venido revisando en materia internacional se relacionan con pagos al extranjero, ya sea desde la perspectiva del ingreso para el extranjero o de la deducción para el residente en México, operaciones entre partes relacionadas, el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, ingresos sujetos a REFIPRES, constitución de establecimiento permanente, etc.

Al respecto, según lo manifestado públicamente por la propia autoridad, los principales puntos sujetos a revisión en fechas recientes son los siguientes:

**a) Reestructuras corporativas.**- Se ha venido revisando las razones de negocios para llevar a cabo ciertos actos corporativos, intentándose comprobar que no se hayan realizado con el solo objetivo de erosionar la base de impuesto mexicana.

Al respecto, las operaciones entre partes relacionadas son objeto de fiscalización específica a efecto de que cumplan con los parámetros aplicables en materia de precios de transferencia, apoyados por los criterios de la OCDE en materia de reestructuras que se comenta en la presente Actualización Tributaria 2011.

**b) Migración de intangibles.**- Se está revisando la deducción que se genera en México por el pago de regalías derivado de la migración de intangibles al extranjero, revisándose de igual manera el acto mismo de la migración.

**c) "Debt Push Down".**- Revisión de la estricta indispensabilidad y razonabilidad de negocios de la deducción de intereses derivados del endeudamiento de empresas mexicanas con partes relacionadas residentes en el extranjero con motivo de ciertos actos corporativos.

**d) Usufructo sobre bienes.**- Se están revisando las deducciones, como gasto o inversión, relacionadas con la constitución de usufructo sobre bienes. Asimismo, se está revisando las pérdidas generadas por la transmisión de la nuda propiedad de bienes.

**e) Pagos al extranjero.**- Se fiscaliza la correcta aplicación de la LISR y los tratados en pagos al extranjero por concepto de intereses, regalías o servicios, incluyendo el concepto de beneficiario efectivo.

En el caso de pagos de reembolsos a centros de costos de México al extranjero, se está revisando que los mismos no constituyan gastos a prorrata no deducibles conforme a la LISR.

Respecto a los intereses, se está revisando el correcto cumplimiento a las reglas existentes en materia de capitalización delgada.

**f) EP.**- Se están comprobando los casos en que los residentes en el extranjero constituyen un EP en México por los actos o negocios que realicen en territorio nacional.

**g) Créditos respaldados ("Back to Back").**- Las operaciones de préstamo entre partes relacionadas con otorgamiento de garantías están siendo objeto de revisión continua.

**h) Exportación de servicios.**- Son objeto de escrutinio ciertos esquemas de tributación en materia de IVA que implican la exportación de servicios y la recuperación periódica de saldos a favor de este impuesto.

Algunos otros temas objeto de revisión, se encuentran relacionados con pagos de arrendamiento a residentes en el extranjero, bonos segregables, acreditamiento de ISR pagado en el extranjero enajenaciones de acciones, reducciones de capital, instrumentos financieros derivados, comisiones y prestación efectiva de servicios.

Los actos de fiscalización respecto de los temas particulares antes referidos se han venido practicando con un alto grado de acuciosidad e incluso en muchas ocasiones con el intercambio de información con autoridades extranjeras, intentándose cuestionar en múltiples casos la realidad de las operaciones, así como las razones reales de negocios que motivaron su implementación por parte de los contribuyentes.

Sin dejar de reconocer que en algunos casos ciertos contribuyentes han abusado de la aplicación de la legislación en su beneficio, lo cierto es que en su mayoría los contribuyentes cuentan con verdadera sustancia económica y de negocios para realizar sus operaciones al amparo de la legislación aplicable, situación que en ocasiones es desconocida o cuestionada por la autoridad fiscal.

### **PRECEDENTES JUDICIALES EN MATERIA INTERNACIONAL**

De forma paralela al incremento de los actos de fiscalización en materia internacional a que se han visto sujetos los contribuyentes y dado el entorno de globalización y de reciente incremento en el comercio internacional, la actividad jurisdiccional relacionada con el ejercicio de este tipo de actos ha ido en aumento.

No obstante, las controversias suscitadas ante los tribunales administrativos y judiciales mexicanos en relación con el tema analizado, han versado en su mayoría en torno a cuestiones formales y no propiamente sustanciales o de fondo. Inclusive, son muy pocos los precedentes publicados por parte de órganos del PJF, siendo la mayoría los emitidos por el TFJFA.

De forma preponderante, los temas que han sido materia de análisis por parte de nuestros tribunales en materia de tributación internacional, han sido respecto la aplicabilidad o inaplicabilidad de tratados para evitar la doble imposición fiscal, con motivo de no haberse exhibido en el procedimiento fiscalizador el documento que conforme a la LISR y su Reglamento es el idóneo para demostrar la residencia fiscal de la

entidad extranjera, sin que propiamente la controversia esté relacionada con el contenido del tratado.

Consideramos que la actividad fiscalizadora tratándose de tributación internacional irá aumentando paulatinamente en nuestro país, por lo que consecuentemente también aumentará el número de litigios en los que se controvertan este tipo de cuestiones, lo que derivará necesariamente en un análisis más profundo del tema por parte de nuestros tribunales a fin de que no se limiten a resolver cuestiones meramente formales.

Según lo dicho, los escasos precedentes judiciales existentes se limitan básicamente al análisis de meros requisitos formales y en casos aislados a analizar supuestos de fondo, como ha ocurrido en casos relativos a regalías, el concepto de beneficiario efectivo, interpretación de tratados internacionales, concepto de beneficio empresarial y algunas consideraciones en materia de establecimiento permanente<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> REGALÍAS. SU CONCEPTO A LA LUZ DE LO ESTABLECIDO EN CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA." No. Registro: 51,846, precedente, sexta época, Pleno, R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009, tesis: VI-P-SS-212, página: 15.

REGALÍAS. EL PAGO POR EL USO DE CUALQUIER TIPO DE SOFTWARE LAS GENERA. No. Registro: 51,848, sexta época, Pleno, R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009, Tesis: VI-P-SS-214, Página: 27.

BENEFICIOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 5º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Sexta época. No. Registro: 51847. Instancia: Pleno de la Sala Superior del TFJFA. Precedente. Fuente: RTFJFA. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009. Tesis: VI-P-SS-213.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. BENEFICIOS PACTADOS EN SU ARTÍCULO 10.2, INCISO A) PREVALECE FRENTE A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Quinta época. No. Registro: 41509. Instancia: Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA. Tesis aislada V-TA-2aS-147 Fuente: RTFJFA. Quinta Época. Año VII. No. 74. Febrero 2007.

REQUISITOS PARA SER BENEFICIARIO DE UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. Quinta época. No. Registro: 51849. Instancia: Pleno de la Sala Superior del TFJFA. Precedente. Fuente: RTFJFA. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009. Tesis: VI-P-SS-215.

DOBLE TRIBUTACIÓN.- BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES. No. Registro:

Algunos de los criterios internacionales más recientes se analizan en la sección de Tesis de esta Actualización Tributaria 2011.

Si bien existen algunos precedentes vinculados con actos de fiscalización en materia internacional, no dejamos de reconocer que es largo el trecho a recorrer en la emisión de criterios judiciales en los que realmente se analicen con profundidad las disposiciones aplicables en la tributación internacional, evidentemente existiendo cierto rezago en comparación con las resoluciones que existen en otros países de mayor desarrollo.

### **PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS O “MAPS”**

Además de la solución de controversias relacionadas con la tributación internacional a través de procedimientos jurisdiccionales, en la mayoría de los convenios para evitar la doble tributación se prevé la existencia de otros procedimientos alternativos (i.e. procedimientos amistosos o MAPS por las siglas en inglés de *Mutual Agreement Procedures*).

Los procedimientos amistosos son un mecanismo de solución de controversias entre dos administraciones tributarias cuando la actuación de una de ellas o ambas genere una situación de imposición que no sea conforme a lo dispuesto en el convenio para evitar la doble tributación suscrito por ambos Estados, o se propicie una doble imposición<sup>14</sup>.

---

18,435, tercera época, Segunda Sección, R.T.F.F. Tercera Época. Año XI. No. 126. Junio 1998, Tesis: III-PS-II-252, página: 303.

DOBLE TRIBUTACIÓN.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. Pleno Sala Superior del TFJFA, Revista del TFJFA, Sexta Época, Año II, Julio 2009, Revista 19, Página 305.

INGRESOS OBTENIDOS POR UN RESIDENTE EN EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RELATIVOS A LA PRESENTACIÓN, PUBLICIDAD O PATROCINIO RELACIONADOS DIRECTA O INDIRECTAMENTE CON LAS ACTUACIONES DE ARTISTAS O DEPORTISTAS O DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS EN EL TERRITORIO NACIONAL.- SON GRAVABLES EN MÉXICO. No. Registro: 51,339, Época: Sexta, Instancia: Pleno, Fuente: R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 18. Junio 2009, Tesis: VI-P-SS-159, Página: 316.

<sup>14</sup> López, Silvia. (2009). Procedimientos amistosos en materia de imposición directa. En: Crónica Tributaria. Núm. 131/2009. Pág. 35. España: Instituto de Estudios Fiscales.

Este tipo de acuerdos, de carácter negocial entre las administraciones tributarias que los celebran, buscan establecer la manera en que se interpretarán y aplicarán disposiciones específicas de los convenios para evitar la doble tributación que celebren los Estados a los cuales pertenezcan dichas administraciones tributarias.

En los casos en que proceda la invocación de estos procedimientos pueden resultar en medios eficaces para la resolución satisfactoria de resoluciones, obteniéndose así certeza jurídica sobre la aplicación o interpretación de las disposiciones de un convenio en particular por las autoridades de un determinado Estado.

Aun cuando el propósito de los acuerdos amistosos consiste en efectivamente solucionar problemas de interpretación y aplicación de disposiciones de los convenios en cuestión, recientemente en ciertos casos se ha presentado un abuso en la utilización de dichos acuerdos a efecto de intentar prolongar y, en su caso, dilatar, en algunas ocasiones de manera indefinida, procedimientos controvertidos.

Entendemos que de forma plausible existe la intención de la autoridad fiscal mexicana de establecer cierta regulación administrativa y requisitos a efecto de evitar estas prácticas indebidas por ciertos contribuyentes; sin embargo, a esta fecha desconocemos el contenido de la regulación que en su caso pudiera ser emitida.

## **NEGOCIACIONES Y ACUERDOS CON LAS AUTORIDADES**

Tanto el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad en materia de tributación internacional, como la promoción de juicios de lesividad en contra de resoluciones favorables otorgadas en el pasado a los contribuyentes, ha resultado en múltiples ocasiones en resoluciones que pueden implicar cuantías sumamente relevantes para los contribuyentes.

Ello es así, en virtud de los actores y de los temas que en muchas ocasiones se encuentran involucrados. Los actores son muchas veces las grandes empresas transnacionales realizando operaciones en México y los temas son aquellos relacionados con aquellas operaciones de carácter multinacional.

En algunos casos las cuantías de impuestos adeudadas a la autoridad, contenidas en las resoluciones emitidas en el ámbito internacional,

resultan en montos impagables o que simplemente implicarían la desaparición de las subsidiarias mexicanas o inclusive de los grupos transnacionales.

Ante resoluciones liquidatorias por parte de la autoridad fiscal o juicios de lesividad en contra de resoluciones favorables, las alternativas para el contribuyente son acudir a medios de defensa, iniciar un MAP o bien iniciar un procedimiento de negociación legal con la autoridad a efecto de lograr un acuerdo amistoso.

En el caso de negociaciones se trata de una práctica común como mecanismo de amigable composición para la resolución de controversias, donde la autoridad cede a parte de su pretensión y el particular cumple con parte de sus obligaciones de acuerdo a lo que decidan las partes (como ejemplo el contribuyente que efectúe el pago de retenciones no aplicadas o aplicadas a una tasa menor, con actualizaciones, multas y recargos, y la autoridad acepta la deducción de tales pagos).

La posibilidad de lograr las referidas negociaciones se ve incentivada principalmente: (i) por la poca experiencia de nuestros tribunales que se evidencia por las escasas (y en muchas ocasiones contradictorias o incluso apartadas de criterios adecuados) resoluciones emitidas en materia internacional, generando un escenario de cierta desconfianza al respecto; y (ii) el excesivo costo financiero que en su momento tendría que afrontar el contribuyente para garantizar el crédito fiscal correspondiente, en caso de llegar hasta un tribunal.

No obstante que tales negociaciones constituyen una práctica común cada vez más extendida, por el impacto que pueden implicar tanto para los contribuyentes como para el propio país, consideramos que resulta deseable la creación de normas que regulen esta posibilidad de llegar a una solución de controversias sin acudir a medios de defensa.

Tenemos entendido que en otras jurisdicciones se han implementado con éxito programas alternativos de solución de controversias entre los contribuyentes y el fisco (mediación principalmente), en los cuales se establece un marco legal de actuación de las partes así como se norma el alcance de tales negociaciones<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Un ejemplo de esto lo tenemos, entre otros, con los programas "Fast Track Mediation" y "Fast Track Settlement" utilizados por el *Internal Revenue Service* de los EUA.

La ausencia de regulación en nuestro país sobre esta forma de conciliación para la solución de controversias implica que de cierta medida se carezca de certeza jurídica por parte de las grandes corporaciones, con los efectos que ello pueda tener en materia de imagen del país y como destino de inversiones por parte de las grandes trasnacionales en el ámbito de la comercialización de productos y servicios internacionales.

El uso de estos mecanismos es deseable y puede representar beneficios tangibles tanto para la autoridad fiscal como para los propios contribuyentes, pero se lograrían efectos mucho más favorables si se ejercieran bajo normas establecidas en una regulación emitida al efecto que coadyuvara a alcanzar la tan ansiada seguridad jurídica en nuestro país.



## SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### REGLAS SOBRE COMPROBANTES FISCALES

Como lo comentamos en nuestra Actualización Tributaria 2010, a partir del 1 de enero de 2011 entraron en vigor las reformas a diversos preceptos del CFF, a través de los cuales se vuelve obligatorio el uso de CFD.

Al respecto, el 14 de septiembre y 28 de diciembre, ambos del 2010, se publicaron en el DOF la Primera y Tercera Resoluciones de Modificaciones a la RMF, en vigor a partir del 1 de enero de 2011, y mediante las cuales se dieron a conocer las diferentes modalidades y opciones para la emisión de comprobantes fiscales, ya sea en papel o electrónicos, destacándose lo siguiente:

#### **Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI)**

**a) Régimen general.-** Son un nuevo tipo de comprobante digital que debe distinguirse de los CFD utilizados en ejercicios fiscales previos. Los desarrollos tecnológicos necesarios para su emisión, son distintos a los utilizados para emitir CFD y su característica principal es que previo a su entrega al destinatario, los contribuyentes enviarán el CFDI (vía Internet) a un proveedor autorizado, para su validación, asignación de folio e incorporación de un sello digital del SAT<sup>16</sup>.

Los contribuyentes podrán utilizar uno o varios proveedores de certificación de CFDI autorizados, debiendo facultar a dichos proveedores a entregar copia al SAT de los comprobantes emitidos<sup>17</sup>.

Los sistemas informáticos necesarios para generar CFDI, pueden adquirirse, arrendarse, desarrollarse por el propio contribuyente, utilizar los servicios de un tercero, o bien, utilizar las aplicaciones gratuitas que los proveedores autorizados pongan a disposición del público en general<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Regla II.2.23.3.2, RMF.

<sup>17</sup> Regla I.2.23.3.3, RMF.

<sup>18</sup> Regla II.2.23.3.2, RMF.

Los CFDI deben cumplir con requisitos fiscales similares a los contenidos en los comprobantes (tanto pre-impresos como CFD) que se venían utilizando hasta el 2010, adicionados de algunos nuevos requisitos de índole tecnológica<sup>19</sup>.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, podrán emitir CFDI globales utilizando una clave del RFC genérica. De igual forma, los CFDI emitidos a favor de extranjeros deberán contener otra clave del RFC genérica<sup>20</sup>.

Existe obligación tanto para los contribuyentes que emitan como para los que reciban CFDI, de almacenar los mismos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en formato electrónico XML o de sujetarse a lo dispuesto en la NOM-151 expedida por la Secretaría de Economía, y de mantener en todo momento a disposición del SAT los elementos necesarios para su verificación y cotejo<sup>21</sup>.

En adición a que los CFDI se envíen de manera electrónica al destinatario, se deberán entregar representaciones impresas de dichos comprobantes, cuando así sea solicitado<sup>22</sup>.

A efecto de que los contribuyentes deduzcan o acrediten fiscalmente con base en un CFDI, deben comprobar la autenticidad de dichos comprobantes. El SAT proporcionará en su página de Internet un servicio de validación individual y una herramienta electrónica gratuita de validación masiva, en la cual se podrán ingresar los archivos que contengan los datos de los comprobantes que se deseen validar<sup>23</sup>.

Resulta criticable que en adición a las medidas de seguridad impuestas a los CFDI, se establezca como condición para la deducción o acreditamiento para los contribuyentes que los usen, la de cerciorarse y comprobar la autenticidad de los mismos a través de los medios dispuestos para tal efecto, ya que esto redundaría en una carga

---

<sup>19</sup> Art. 29-A, CFF y Regla II.2.23.3.6, RMF.

<sup>20</sup> Regla I.2.23.3.1, RMF.

<sup>21</sup> Regla I.2.23.3.2, RMF.

<sup>22</sup> Art. 29-A, CFF y Regla II.2.23.3.7, RMF.

<sup>23</sup> Art. 29 Tercer Párrafo, CFF y Regla II.2.23.3.8, RMF.

administrativa adicional y contraviene el objetivo de simplificación administrativa que se pretendió a través de la creación de dichos comprobantes.

**b) Personas físicas dedicadas a actividades específicas.**- Los adquirentes de productos y los contribuyentes a los que se les otorgue el uso y goce temporal de ciertos bienes, pueden inscribir en el RFC a las personas físicas: *(i)* que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras; *(ii)* que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para la colocación de anuncios publicitarios panorámicos y promocionales, así como para la colocación de antenas utilizadas en la transmisión de señales de telefonía; y *(iii)* a ciertos pequeños mineros<sup>24</sup>.

Una vez inscritas en el RFC, dichas personas físicas podrán expedir CFDI haciendo uso de los servicios de un proveedor específico (PSECFDI) que sea contratado por los adquirentes o arrendatarios, cumpliendo con ciertos requisitos específicos<sup>25</sup>.

**c) Casas de empeño.**- Los comprobantes que amparen una enajenación de bienes muebles pignorados por personas físicas en casas de empeño<sup>26</sup>, podrán ser expedidos a favor de aquéllas bajo la modalidad de CFDI emitidos a través de un PSECFDI, conforme al procedimiento descrito en el inciso que antecede.

### **Comprobantes Fiscales Digitales (CFD)**

Los contribuyentes que durante el ejercicio fiscal de 2010 y anteriores hayan expedido efectivamente CFD a través de desarrollos tecnológicos propios, podrán optar por continuar generando y emitiendo directamente estos comprobantes, sin necesidad de remitirlos a un proveedor de CFDI para su validación, cumpliendo las mismas obligaciones en cuanto al reporte y almacenamiento que estaban en vigor durante 2010<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Regla I.2.23.5.1, RMF.

<sup>25</sup> Reglas I.2.23.5.2., I.2.23.5.3 y I.2.23.5.4, RMF.

<sup>26</sup> Regla I.2.23.5.6, RMF.

<sup>27</sup> Regla I.2.23.4.1, RMF.

Sin embargo, quienes hayan emitido CFD a través de un proveedor de servicios autorizado por el SAT, durante el ejercicio 2010 o anteriores, únicamente podrán continuar emitiendo dichos CFD durante el primer semestre de 2011<sup>28</sup>.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, podrán continuar emitiendo CFD globales utilizando una clave del RFC genérica. De igual forma, los CFD emitidos a favor de extranjeros deberán contener otra clave del RFC genérica<sup>29</sup>.

Aquellos contribuyentes que hayan optado u opten por emitir CFD a través de la herramienta electrónica elaborada por el SAT denominada "Portal Microe", podrán expedir CFD utilizando dicha herramienta durante todo el ejercicio de 2011<sup>30</sup>.

Las personas físicas miembros de organizaciones o asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas, de conformidad con el esquema "Sistema Producto" previsto en la LDRS, podrán inscribirse en el RFC y generar CFD a través de dichas organizaciones o asociaciones, siempre que se cumplan con ciertos requisitos<sup>31</sup> y que dichas organizaciones o asociaciones se encuentren dentro del esquema de "Sistema Producto" previsto en la LDRS y que cuenten con autorización del SAT<sup>32</sup> para operar como un prestador de servicios de generación de CFD del "Sistema Producto" (PSGCFDSP).

### **Comprobantes impresos – CBB**

Se introduce un nuevo comprobante fiscal de libre impresión, el cual debe contener un dispositivo de seguridad denominado "código de barras bidimensional", mismo que será proporcionado por el SAT<sup>33</sup>.

---

<sup>28</sup> Regla I.2.23.6.1, RMF y Séptimo Resolutivo de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF.

<sup>29</sup> Regla I.2.23.4.2, RMF.

<sup>30</sup> Regla I.2.23.6.2, RMF.

<sup>31</sup> Reglas I.2.23.5.7, I.2.23.5.8, I.2.23.5.9, I.2.23.5.10, RMF.

<sup>32</sup> Reglas II.2.23.5.2, II.2.23.5.3, II.2.23.5.4, II.2.23.5.5, II.2.23.5.6, RMF.

<sup>33</sup> Art. 29 Quinto Párrafo, CFF.

Dichos comprobantes podrán ser utilizados por cualquier contribuyente en operaciones cuyo valor no exceda de \$2,000 pesos, sin considerar los impuestos que se trasladen y con independencia de los demás tipos de comprobantes que emitan<sup>34</sup>.

Aquellos contribuyentes que en el último ejercicio fiscal declarado o por el que hubieran tenido obligación de presentar declaración del ejercicio, hayan señalado para efectos del ISR, ingresos acumulables iguales o inferiores a \$4'000,000 de pesos, así como para los contribuyentes que en el ejercicio fiscal en que inicien actividades estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a dicho monto, podrán utilizar comprobantes impresos con CBB para documentar sus operaciones, con independencia del monto de las mismas<sup>35</sup>.

Asimismo, durante el primer trimestre de 2011 dichos comprobantes con CBB podrán ser utilizados por cualquier contribuyente (con independencia de sus ingresos) y sin importar el monto de la operación que ampare tal comprobante<sup>36</sup>.

Los folios asignados al contribuyente, así como el CBB tendrán una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de asignación de los primeros, los cuales deberán de imprimirse en original y en la copia correspondiente a cada uno de los comprobantes y cumplir con ciertos requisitos de información al SAT.

El SAT, a través de su página de Internet, proporcionará un servicio de validación del folio del comprobante fiscal impreso, mismo que servirá para que quien los utilice pueda cerciorarse de la autenticidad de dichos comprobantes, y en su caso pueda deducir o acreditar fiscalmente con base en los mismos<sup>37</sup>.

Mediante la Tercera Modificación a la RMF, se adiciona una regla<sup>38</sup> para establecer que en los casos en que los contribuyentes hayan optado por emitir comprobantes bajo esta modalidad, y una vez impresos, cambien

---

<sup>34</sup> Art. 29, CFF y Reglas I.2.10.23 y I.2.23.2.1, RMF.

<sup>35</sup> Regla I.2.23.2.2, RMF.

<sup>36</sup> Quinto Resolutivo de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF.

<sup>37</sup> Art. 29, Octavo Párrafo, CFF y Regla II.2.23.2.1, RMF.

<sup>38</sup> Regla I.2.10.15, RMF.

su nombre, denominación y/o razón social, o su estructura de capital, podrán seguir utilizando dichos comprobantes, en tanto que dicha modificación no altere su clave del RFC.

### **Comprobantes simplificados**

Derivado de las reformas efectuadas a los artículos 29 y 29-A del CFF que entraron en vigor en 2011 y que hacen referencia a comprobantes simplificados, mediante reglas de carácter general se dan a conocer las formas en que los contribuyentes expedirán dichos comprobantes.

Mediante regla miscelánea<sup>39</sup>, se regula la forma en que los contribuyentes deberán expedir dichos comprobantes, derogando tácitamente las disposiciones que sobre esa materia se prevén en el RCFF; lo anterior, debido a que las disposiciones del CFF vigentes a partir del 2011, establecen expresamente que los comprobantes simplificados se emitirán de conformidad con las reglas de carácter general que den a conocer las autoridades fiscales.

Se establecen tres modalidades para la emisión de comprobantes simplificados, consistentes en:

- (i) Comprobantes que cumplan con lo dispuesto en las fracciones I y III del 29-A del CFF (nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, clave del RFC del emisor, lugar y fecha de expedición) y contengan el importe de la operación en número o letra; y se expidan en original y copia. Estos comprobantes deberán tener impreso un número de folio consecutivo.
- (ii) Comprobantes emitidos por máquinas registradoras, y que consistirán en la copia de los registros de auditoría emitidos por dichos sistemas. Estimamos que para tal efecto, seguirán estando vigentes las disposiciones contenidas en los reglamentos de la LISR y CFF, sobre el uso y operación de máquinas registradoras.
- (iii) Comprobantes emitidos por equipos de registro electrónico de operaciones que afecten la contabilidad. Los contribuyentes que emitan bajo esta modalidad

---

<sup>39</sup> Regla I.2.10.22, RMF.

comprobantes simplificados, deberán tener un sistema de registro contable que les permita identificar el valor total de las operaciones efectuadas con el público en general cada día, así como los impuestos trasladados.

Adicionalmente, el sistema de registro electrónico deberá permitir el acceso a las autoridades fiscales para su consulta; que los comprobantes emitidos contengan los requisitos de las fracciones I y III del 29-A del CFF, así como número de folio; que el sistema registre y afecte de forma automática las cuentas y subcuentas contables y se emita un comprobante fiscal diario que contenga las operaciones realizadas con el público en general.

Bajo las tres modalidades de emisión de comprobantes simplificados, éstos podrán ser impresos por el propio contribuyente, con independencia de que también pueda emitirlos de forma digital.

Aquellos contribuyentes que emitan CFD, CFDI o comprobantes impresos con CBB, deberán expedir comprobantes globales mensuales referentes a las operaciones efectuadas con el público en general y amparadas en comprobantes simplificados, mientras que aquellos contribuyentes que continúen utilizando comprobantes impresos por impresor autorizado, deberán emitir dichos comprobantes globales de manera diaria.

Dichos comprobantes globales (mensuales o diarios) que amparen las operaciones con el público en general, deberán tener desglosado el IVA y deberán estar firmados por el propio contribuyente o auditor interno.

### **Comprobantes pre-impresos con anterioridad al 1 de enero de 2011**

Los contribuyentes que al 1 de enero de 2011, tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT, podrán continuar utilizándolos hasta que se agote su vigencia (de dos años), por lo que éstos podrán ser utilizados por el adquirente de bienes o servicios que amparen la deducción o acreditamiento. Transcurrido dicho plazo sin que sean utilizados, deberán cancelarse<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Art. Décimo, fracción II, Disposiciones Transitorias del CFF / DOF del 7 de diciembre de 2009.

Los contribuyentes que se encuentren en este supuesto, podrán seguir emitiendo, simultáneamente, los comprobantes pre-impresos y los CFD, sin que sea necesario que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, siempre que en el reporte mensual de los CFD se incluyan los datos de los comprobantes pre-impresos<sup>41</sup>.

## **Otras reglas en materia de comprobantes**

**a) Comprobantes de energéticos.**- Se derogan las reglas atinentes a los requisitos que debían contener los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes que enajenen en establecimientos abiertos al público en general gasolina, diesel, gas natural y gas licuado para combustión automotriz. Advertimos que dicha eliminación obedece a las nuevas reglas que entraron en vigor en materia de comprobantes digitales<sup>42</sup>.

**b) Documentos alternos como comprobantes fiscales.**- Toda vez que a partir del 2011 ya no existe la figura de "impresores autorizados"<sup>43</sup> para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, se modifica la regla<sup>44</sup> que preveía la emisión de documentos que servían como comprobantes fiscales, sin que estos fueran impresos por persona autorizada por el SAT.

De esta forma, a partir del 2011 sólo tenderán valor equivalente a un comprobante fiscal: *(i)* los documentos que amparen el pago de cualquier contribución; *(ii)* los que amparen el pago de productos y/o aprovechamientos, siempre que se cumplan con algunos de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF; y *(iii)* las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en escritura pública o póliza.

**c) Pago y comprobación de erogaciones por cuenta de terceros.**- Se adiciona una regla<sup>45</sup> con el fin de regular la comprobación de erogaciones efectuadas por cuenta de terceros y su posterior recuperación. Los comprobantes que se emitan, deberán contener los

---

<sup>41</sup> Regla I.2.11.8, RMF.

<sup>42</sup> Reglas I.2.9.2; I.2.9.3; I.2.9.4 y I.2.9.5, RMF.

<sup>43</sup> Reglas I.2.10.7; I.2.10.17, RMF.

<sup>44</sup> Regla I.2.10.2, RMF.

<sup>45</sup> Regla I.2.10.11, RMF.



datos del tercero con los respectivos requisitos del artículo 29-A del CFF, y en su caso, la clave del RFC del contribuyente que realiza el pago por cuenta del tercero. El contribuyente que efectúe la erogación por cuenta de un tercero no podrá acreditar el IVA que le sea trasladado.

El reintegro de las cantidades pagadas por cuenta del tercero deberá ser mediante cheque nominativo a favor del contribuyente o mediante traspaso de cuentas bancarias. El contribuyente deberá entregar el comprobante fiscal expedido al tercero.

Por otro lado, se deroga la regla<sup>46</sup> referente a la expedición de comprobantes fiscales por cuenta de terceros; lo anterior resulta lógico, ya que ésta hacía referencia al artículo 39 del RCFF, mismo que refiere a los comprobantes pre-impresos por impresor autorizado por el SAT, figura que a partir del 2011 queda derogada.

## **MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010**

### **Primera modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010**

Tal como se señaló con anterioridad, la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF en vigor a partir del 1 de enero de 2011, se refiere a reglas mediante las cuales se dieron a conocer las diferentes modalidades y opciones para la emisión de comprobantes fiscales, ya sea en papel o electrónicos.

### **Segunda modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010**

El 4 de diciembre de 2010 entró en vigor la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2010. Entre las cuestiones más relevantes, destacan las siguientes:

**a) Código Fiscal de la Federación.-**

- (i) Días inhábiles<sup>47</sup>. Se consideraron como días inhábiles de 2010 para efectos del SAT, el 1 y 2 de abril, 15 y 17 de

---

<sup>46</sup> Regla I.2.10.12, RMF.

<sup>47</sup> Regla I.2.1.4., Segunda Modificación RMF.

septiembre, así como 1 y 2 de julio (únicamente para las administraciones locales de Guadalupe, Monterrey, San Pedro Garza García, Ciudad Victoria y Tampico), 2 de julio (Piedras Negras), 8 y 9 de julio (Nuevo Laredo), 30 de junio y 1 de julio (Matamoros y Reynosa), 21 al 31 de agosto (Veracruz).

- (ii) Suspensión de plazos<sup>48</sup>.- Derivado de las fuertes y atípicas lluvias a finales de junio y principios de julio de 2010, provocadas por el Huracán Alex, en diversos municipios de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas, se suspendieron los plazos para que las autoridades fiscales concluyeran las visitas domiciliarias y/o revisiones de contabilidad que al 30 de junio de 2010 se encontraban iniciadas en los municipios listados en las declaratorias de emergencia y de desastre natural publicadas por la Secretaría de Gobernación con motivo del Huracán Alex.

Igualmente, en materia de devoluciones, facultades de comprobación, informes de terceros, revisiones de gabinete y liquidaciones, se suspendieron los plazos que al 30 de junio de 2010 se encontraban transcurriendo en los municipios señalados.

Las suspensiones iniciaron el 1 de julio y terminan el 30 de julio de 2010.

- (iii) Pago de derechos, productos y aprovechamientos ante la SRE<sup>49</sup>.- El pago de derechos, productos y aprovechamientos por los trámites y servicios que preste la SRE, podrá efectuarse mediante tarjeta de crédito o débito a través de terminales punto de venta operadas por dicha Secretaría.

- (iv) Suspensión del plazo para emitir resoluciones en los recursos de revocación<sup>50</sup>.- Previo a que la autoridad

---

<sup>48</sup> Ídem.

<sup>49</sup> Regla I.2.1.10., Segunda Modificación RMF.

<sup>50</sup> Regla I.2.1.18., Segunda Modificación RMF.

emita la resolución correspondiente, los contribuyentes podrán solicitar la suspensión del plazo para emitir resoluciones en los recursos de revocación (tres meses a partir de la fecha de su interposición) siempre que se trate de recursos interpuestos en contra de resoluciones que resuelvan: (i) consultas formuladas con motivo de la metodología utilizada en la obtención de los precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas; (ii) las que impliquen la aplicación de algún tratado para evitar la doble tributación, así como (iii) aquellas que determinen créditos fiscales con motivo de la aplicación de las metodología o tratados mencionados.

Para ello, deberá exhibirse documentación comprobatoria en español o su traducción con la que se demuestre que los contribuyentes o sus partes relacionadas han solicitado a las autoridades fiscales del Estado del que son residentes o nacionales su intervención para la celebración de un procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación y/o un procedimiento de acuerdo amistoso (MAP). En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive cuando se haga a petición del interesado o cuando se haya declarado improcedente.

- (v) Compensación saldos a favor IVA<sup>51</sup>.- Anteriormente podía optarse por compensar cantidades a favor contra las que exista obligación a pagar, inclusive contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el mismo saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos previstos en el CFF y en la LIVA, se haya manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación. Ahora también se requiere presentar la DIOT con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se compensa.

---

<sup>51</sup> Regla I.2.5.3., Segunda Modificación RMF.

- (vi) Donatarias exceptuadas de presentar dictamen simplificado<sup>52</sup>.- Se elimina la obligación de presentar aviso en el que se manifieste que la donataria autorizada no percibió ingresos o estos fueron en una cantidad igual o menor a \$400,000 pesos.
- (vii) Presentación opcional de información de anexos al dictamen fiscal de ejercicio 2009<sup>53</sup>.- Los contribuyentes obligados o que hubieran optado por dictaminar sus estados financieros para el ejercicio fiscal de 2009, podrán no presentar la información de los siguientes anexos: (i) de la conciliación entre el resultado contable y el determinado para el IETU, toda la información de este anexo y (ii) de la conciliación entre los ingresos dictaminados según el estado de resultados, los acumulables para efectos del ISR, los percibidos para efectos del IETU, y el total de actos o actividades para efectos del IVA, la relativa al IETU y el total de actos o actividades para efectos del IVA.
- (viii) Reducción de multas y aplicación de tasa de recargos por prórroga cuando resulta improcedente alguna compensación<sup>54</sup>.- Los contribuyentes a quienes sin haber ejercido facultades de comprobación, se les haya determinado improcedente alguna compensación, determinándoles, además, multas y recargos, podrán solicitar los beneficios de reducción de multas y aplicación de la tasa de recargos por prórroga de conformidad con la LIF, por el plazo que corresponda. Al efecto, deben cumplirse con varios requisitos establecidos en la regla.
- (ix) Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales<sup>55</sup>.- Se unifica el procedimiento para la obtención de la opinión sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales para realizar algún trámite fiscal u obtener alguna

---

<sup>52</sup> Regla I.2.18.1., Segunda Modificación RMF.

<sup>53</sup> Regla I.2.18.14, Segunda Modificación RMF.

<sup>54</sup> Regla I.2.22.2., Segunda Modificación RMF.

<sup>55</sup> Regla II.2.1.13, Segunda Modificación RMF.

autorización en materia de impuestos internos, comercio exterior o para el otorgamiento de subsidios y estímulos.

La opinión se solicitará vía Internet y para su emisión la autoridad revisará que el contribuyente cumpla con varios requisitos, entre los que se destacan: (i) que ha cumplido con sus obligaciones fiscales en materia de RFC; (ii) que se encuentra al corriente en la presentación de declaración anual del último ejercicio por el que se encuentre obligado de ISR e IETU, de la presentación de pagos provisionales de ISR, IETU y retención de ISR por salarios, así como de pagos definitivos de IVA y del IEPS del ejercicio fiscal por el que se solicite la opinión y el anterior; (iii) que no tiene créditos fiscales firmes por impuestos federales distintos a ISAN e ISTUV; (iv) que respecto de créditos fiscales a cargo de contribuyentes que hubieren solicitado autorización para pagar a plazos o que hubieran interpuesto un medio de defensa, los mismos se encuentren garantizados y que a los primeros no les hubiera sido revocada la autorización correspondiente.

En caso de que la opinión arroje inconsistencias con las que el contribuyente no esté de acuerdo, existe la posibilidad de solicitar la aclaración de la misma a través del portal de Internet del SAT.

La opinión que se emita en sentido positivo tendrá una vigencia de 30 días naturales a partir de la fecha de emisión, y la misma no constituye una resolución en sentido favorable al contribuyente respecto del cálculo y montos de los créditos o impuestos declarados o pagados.

- (x) Devolución de saldos a favor de IVA<sup>56</sup>.- Se establece como obligación previa a la presentación de solicitud de devolución, que los contribuyentes presenten la DIOT correspondiente al periodo por el que se solicita la misma, y se prevé que en caso de que el contador público registrado que haya emitido declaratoria de

---

<sup>56</sup> Regla II.2.3.1, Segunda Modificación RMF.

saldos a favor de IVA sea distinto a aquél que emita el dictamen de estados financieros, este último dentro del informe sobre la situación fiscal del contribuyente deberá ratificar o rectificar cada una de las declaraciones que haya presentado el primero.

(xi) Comprobación de documentos impresos firmados con FIEL de funcionario<sup>57</sup>.- Se prevé un procedimiento a través del portal de Internet del SAT para que los contribuyentes comprueben la integridad y autoría de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos firmados con la FIEL de los funcionarios competentes.

(xii) Presentación del dictamen de estados financieros<sup>58</sup>.- Se modifica el calendario para el envío del dictamen fiscal vía Internet, conforme a lo siguiente:

LETRAS DEL RFC	FECHA DE ENVÍO
De la A a la F	del 19 al 23 de agosto de 2010
De la G a la O	del 24 al 26 de agosto de 2010
De la P a la Z y &	del 27 al 31 de agosto de 2010

Respecto de las sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, debieron enviar el dictamen fiscal, la información y la documentación correspondiente a más tardar el 6 de septiembre de 2010.

**b) Impuesto Sobre la Renta.-**

(i) Fecha o periodo de activos o ingresos totales de SOFOM que forman parte del sistema financiero<sup>59</sup>.- Para efectos de la determinación del 70% (de activos o de ingresos derivados de las actividades que deben constituir el objeto social principal de las SOFOM), se considerarán los activos totales al último día del ejercicio inmediato anterior al ejercicio de que se trate,

<sup>57</sup> Regla II.2.18.3., Segunda Modificación RMF.

<sup>58</sup> Regla II.2.19.2., Segunda Modificación RMF.

<sup>59</sup> Regla I.3.1.4., Segunda Modificación RMF.

o bien, los ingresos totales obtenidos durante dicho ejercicio, según corresponda.

Se aclara el procedimiento tratándose del primer ejercicio fiscal, señalando que se dividirán las cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir el objeto principal de las SOFOM, al último día del mes inmediato anterior al mes de que se trate, entre los activos totales al mismo día; o bien, se dividirán los ingresos derivados de dichas actividades y de la enajenación o administración de los créditos otorgados por la SOFOM, obtenidos durante el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes inmediato anterior al mes de que se trate, entre los ingresos totales obtenidos durante tal periodo.

- (ii) Ingresos acumulables por la celebración de contratos de mutuo con interés y garantía prendaria con el público en general<sup>60</sup>. - Los contribuyentes del Título II ó IV con actividad empresarial que preponderantemente celebren contratos de mutuo con intereses y garantía prendaria con el público en general, pueden considerar como ingresos acumulables la ganancia que se obtenga de la diferencia entre: (i) las cantidades que les hayan sido pagadas por los pignorantes, incluyendo los intereses, o las cantidades recuperadas mediante la enajenación de las prendas recibidas en garantía y (ii) las cantidades que hayan otorgado en préstamo, siempre que se cumplan, entre otros requisitos, los siguientes:

Celebrar todas las operaciones de empeño o préstamo prendario mediante contratos autorizados y registrados ante PROFECO.

Imprimir en el anverso del contrato de mutuo con interés y garantía prendaria la leyenda "Boleta de Empeño".

---

<sup>60</sup> Regla I.3.2.18, Segunda Modificación RMF.

Realizar el registro contable en forma individual de cada una de las operaciones que se lleven a cabo. Considerar como acumulables los importes efectivamente cobrados por concepto de comisiones y registrarlos en las cuentas de resultados correspondientes.

Cuando el importe pagado por la enajenación, no cubra el saldo de la cuenta de inventarios en recuperación, la diferencia se considerará como no deducible, lo cual resulta criticable.

Cuando exista un importe a devolver al pignorante, éste podrá disminuirse de los ingresos acumulables cuando su devolución se realice con cheque para abono en cuenta.

Que las operaciones de préstamo derivadas del contrato de mutuo con garantía prendaria se realicen mediante cheque nominativo, cuando el monto exceda de \$6,000 pesos.

Expedir comprobantes simplificados por la venta al público en general, de los bienes dados en prenda y registrar el importe de dichas operaciones en una cuenta de resultados denominada "ingresos por enajenación de bienes dados en prenda".

Expedir comprobantes de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del CFF, por las enajenaciones de bienes dados en prenda que no se realicen con el público en general y registrar el importe en la cuenta "ingresos por enajenación de bienes dados en prenda".

- (iii) Destrucciones de mercancías periódicas que hubieran perdido su valor<sup>61</sup>.- Los contribuyentes pueden realizar destrucciones diariamente, en días y horas hábiles, siempre que se trate de: (i) agua para consumo humano preenvasada; (ii) bebidas no alcohólicas y (iii) refrescos.

---

<sup>61</sup> Regla I.3.3.1.22., Segunda Modificación RMF.



No se comprenden aguas minerales o mineralizadas, jugos y néctares de frutas y vegetales, leche, productos lácteos, cacao, café, té puro, mate, cocoa, sasafrás, corteza de árbol, hojas y plantas similares, y las bases de preparación (concentrados, jarabes y preparaciones sólidas) para bebidas y refrescos.

- (iv) Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos.- En caso de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles por incumplimiento en materia de información relativa a la transparencia, uso y destino de los donativos recibidos, se elimina la posibilidad de solicitar de nuevo la autorización únicamente en el ejercicio fiscal siguiente a aquél en que tuvo lugar la revocación, por lo que consideramos que tal solicitud podrá efectuarse en el mismo ejercicio fiscal en que tuvo lugar la revocación<sup>62</sup>.

En caso de que una autorización pierda vigencia por falta de presentación del aviso en el que se declara bajo protesta de decir verdad que la donataria autorizada sigue cumpliendo con los requisitos y obligaciones fiscales para recibir donativos deducibles, la organización podrá presentar nueva solicitud de autorización siempre que: (i) se adjunte opinión favorable respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y (ii) se haya publicado la pérdida de vigencia en el Anexo 14 de la RMF<sup>63</sup>.

- (v) Instituciones del sistema financiero autorizadas para administrar planes personales de retiro<sup>64</sup>.- Se aclara que para realizar aportaciones deducibles, el SAT puede autorizar para administrar planes personales de retiro a las sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión con autorización para operar como tales en el país.

---

<sup>62</sup> Regla I.3.9.11., Segunda Modificación RMF.

<sup>63</sup> Regla I.3.9.13., Segunda Modificación RMF.

<sup>64</sup> Regla I.3.16.5., Segunda Modificación RMF.

- (vi) Autorización para dejar de determinar resultado fiscal consolidado<sup>65</sup>. - La sociedad controladora que opte por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado con anterioridad a que haya concluido el periodo obligatorio de cinco ejercicios, debe obtener autorización de la ACNI, cumpliendo los requisitos señalados en la forma correspondiente incluyendo el señalamiento de las causas que motivan la solicitud de desconsolidación.
- (vii) Dictamen en enajenación de acciones dentro de reestructuras<sup>66</sup>. - El dictamen del costo fiscal de las acciones que se enajenan con motivo de la reestructura, debe presentarse dentro de los 45 días siguientes a la enajenación.
- (viii) Opción para no reportar operaciones con partes relacionadas<sup>67</sup>. - Se establece la opción para los contribuyentes que se encuentren obligados o que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros para el ejercicio fiscal de 2009, de no reportar dato alguno en el Anexo "Operaciones con Partes Relacionadas", siempre que se trate de las operaciones con partes relacionadas especificadas en la regla II.3.5.3. de la RMF.

**c) Impuesto especial sobre producción y servicios.-**

- (i) Código de seguridad en cajetillas de cigarros para su venta en México<sup>68</sup>. - Se estableció la posibilidad de no imprimir el código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México, durante el ejercicio 2010.
- (ii) Solicitud anticipada y sustitución de marbetes o precintos para importación de bebidas alcohólicas<sup>69</sup>. - Se

---

<sup>65</sup> Regla II.3.4.4., Segunda Modificación RMF.

<sup>66</sup> Regla II.2.19.1., Segunda Modificación RMF.

<sup>67</sup> Resolutivo Séptimo, Segunda Modificación RMF.

<sup>68</sup> Regla I.6.2.9., Segunda Modificación RMF.

<sup>69</sup> Reglas II.6.2.5. y II.6.2.8., Segunda Modificación RMF.

reitera la posibilidad para que contribuyentes inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas que en el ejercicio inmediato anterior hayan dictaminado sus estados financieros puedan: (i) obtener de manera anticipada los marbetes y/o precintos para la importación de bebidas alcohólicas; (ii) solicitar de esa manera sucesivamente los mismos, y (iii) se prevé nuevamente la posibilidad de solicitar la sustitución de los defectuosos o la entrega de los faltantes, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

- (iii) Baja del Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas del RFC<sup>70</sup>.- Se adicionan como supuestos de baja en el referido padrón, que el contribuyente no se encuentre al corriente de sus obligaciones fiscales, que no haya informado el uso de marbetes y precintos o se compruebe el uso incorrecto de los mismos.

**d)** Impuesto a los depósitos en efectivo.-

Depósitos a instituciones del sistema financiero<sup>71</sup>.- Se aclara la exclusión de los depósitos sujetos al IDE respecto a los depósitos realizados en cuentas a nombre de administradoras de fondos para el retiro, específicamente en caso de depósitos que se realicen en la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se especifica en la propia regla.

**e)** Decretos.-

- (i) Información de conceptos que sirvieron de base para determinación del IETU<sup>72</sup>.- Respecto de los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el Artículo Primero del Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, publicado en el DOF el 31 de junio de 2010, es decir, aquellos que no presenten mensualmente la información de los conceptos que sirvieron de base

---

<sup>70</sup> Regla II.6.2.20., Segunda Modificación RMF.

<sup>71</sup> Regla I.11.7, RMF.

<sup>72</sup> Regla II.13.5.1., Segunda Modificación RMF.

para la determinación de los pagos provisionales del IETU, y que únicamente lo hagan con la información correspondiente al ejercicio fiscal, deberán presentar su información acumulada del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de inicio del ejercicio irregular hasta el último día del citado ejercicio, durante enero de 2011 a través del listado de conceptos contenido en la página de Internet del SAT.

En los casos de sociedades que entren en liquidación, sean fusionadas o escindidas y el ejercicio fiscal termine anticipadamente, la información que se reportará será la del periodo comprendido del 1 de enero o desde la fecha de inicio de operaciones en 2010, hasta la fecha en que dicha sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, debiendo presentarse tal información dentro del mes siguiente a la fecha en que sucedió alguna de las citadas causas de terminación anticipada.

El ISR propio por acreditar para los contribuyentes que ejerzan la opción en cita, será el correspondiente al pago provisional de diciembre de 2010, y si con motivo de la presentación de la declaración anual se determina un impuesto por acreditar diferente al que se consideró para la presentación de la información en el mes de enero de 2011, será necesario presentar declaración complementaria en la que se corrija la información de los conceptos que sirvieron de base para determinar el IETU.

- (ii) Opción para no presentar el dictamen de estados financieros<sup>73</sup>.- Los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado y opten por no presentar dicho dictamen, lo manifestarán en la declaración normal del ISR que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la misma.

Tal opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación

---

<sup>73</sup> Regla II.13.5.2, Segunda Modificación RMF.

de la declaración normal del ejercicio, debiendo además presentar en junio de 2011 (vía Internet) la información alternativa al dictamen prevista en el Anexo 21 de la RMF. En caso de incumplir con alguna de las dos condicionantes antes referidas, los contribuyentes estarán obligados a presentar el dictamen fiscal.

### **Tercera modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010**

El 1 de enero de 2011 entra en vigor la Tercera Resolución de Modificaciones a RMF para 2010. Entre las cuestiones más relevantes, además de las ya comentadas en materia de comprobantes fiscales, destacan las siguientes:

**a) Código Fiscal de la Federación.-**

- (i) Días inhábiles<sup>74</sup>.- Se consideran días inhábiles para el SAT, el 1 y 2 de abril, el 15 y 17 de septiembre de 2010, y el periodo comprendido del 22 de diciembre de 2010 al 4 de enero de 2011.
  
- (ii) Inscripción en el RFC de personas físicas productores a través de organizaciones, comités, organismos ejecutores o asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas, pecuarios o pesqueros integrantes del "Sistema Producto" previsto en la LDRS<sup>75</sup>.- Las personas físicas productores de los sectores agrícola, pecuario o pesquero integrantes del "Sistema Producto", podrán inscribirse en el RFC a través de personas morales constituidas como organizaciones, comités, organismos ejecutores o asociaciones que reúnan a productores y comercializadores de tales sectores, siempre que: (i) los ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 40 veces el SMGV de su área geográfica elevado al año, y (ii) no tenga obligación de presentar declaraciones periódicas. Ahora se aclara que

---

<sup>74</sup> Regla I.2.1.4., Tercera Modificación RMF.

<sup>75</sup> Regla I.2.23.5.7, Tercera Modificación RMF.

es necesario que dichas personas físicas se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, pecuarias o pesqueras.

(iii) Compensación y devolución de saldos a favor de IVA<sup>76</sup>.- Se requiere la presentación en medios magnéticos de la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, operaciones de importación y exportación.

**b) Ley del Impuesto sobre la Renta.-**

(i) Cambio de sistema de costeo<sup>77</sup>.- Los contribuyentes que apliquen el sistema de costeo directo con base en costos históricos, y que derivado de la aplicación de las NIF deban modificarlo para efectos contables, pueden cambiar al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, o sobre bases predeterminadas, aun cuando no hayan cumplido el periodo mínimo de 5 ejercicios, siempre que: (i) consideren como inventario inicial el valor del inventario final valuado conforme al método utilizado hasta el cierre del ejercicio anterior; (ii) deduzcan o acumulen durante los 5 ejercicios siguientes, de manera proporcional, el saldo de tal inventario y (iii) presenten aviso ante el SAT indicando el cambio durante enero de 2011.

(ii) Eliminación de las referencias al régimen transitorio de las reformas a consolidación fiscal<sup>78</sup>.- Se reforman y derogan las reglas que se referían a la determinación y entero del ISR diferido, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005.

---

<sup>76</sup> Reglas II.2.3.1. y II.2.3.6., Tercera Modificación RMF.

<sup>77</sup> Regla I.3.3.3.12., Tercera Modificación RMF.

<sup>78</sup> Reglas I.3.6.9., I.3.6.10., I.3.6.11., I.3.6.12., I.3.6.13. y I.3.6.16., Tercera Modificación RMF.

(iii) Pérdidas para el pago del impuesto diferido<sup>79</sup>.- Al eliminarse las referencias al ISR diferido anterior a 2005, a partir de ahora se otorga la opción para no considerar en el pago de tal impuesto calculado conforme al artículo 71-A de la LISR a las pérdidas fiscales y pérdidas por enajenación de acciones.

Esta nueva opción (respecto del régimen de Ley, la cual sí se contemplaba para el ISR diferido anterior a 2005) señala que para efectos del entero del ISR diferido por controladoras, la controladora podrá no considerar el monto de las pérdidas fiscales de las controladas y de la controladora, así como la pérdida proveniente de la enajenación de acciones (emitidas por las controladas que no hayan sido consideradas colocadas entre el gran público inversionista), que hubieren sido disminuidas en la determinación de la pérdida fiscal consolidada del sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en que deba pagarse el impuesto, y que la sociedad o sociedades que las generaron no hubieran podido disminuir al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto, siempre que:

- Adicione al monto de las pérdidas (calculadas para efectos del entero del ISR diferido) la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores al sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero del ISR diferido, que la sociedad controlada hubiese disminuido de la UFINCO del sexto ejercicio mencionado.
- El monto de las pérdidas que la sociedad controladora deje de considerar conforme a la presente regla, no exceda de las pérdidas consolidadas pendientes de disminuir al 31 de diciembre del sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en que se deba pagar el impuesto.

(iv) Acreditamiento del ISR enterado conforme a los artículos Cuarto, fracción VII de las Disposiciones Transitorias de la LISR y 78, segundo y tercer párrafos

---

<sup>79</sup> Regla I.3.6.10., Tercera Modificación RMF.

de la LISR (dividendos no provenientes de CUFIN)<sup>80</sup>. - La controladora únicamente podrá efectuar el acreditamiento contra el ISR consolidado del ejercicio fiscal en el que se entere el impuesto conforme a los artículos Cuarto, fracción VII de las Disposiciones Transitorias de la LISR y 78, segundo y tercer párrafos de la LISR.

La controladora podrá acreditar el monto del ISR que no pueda acreditar conforme a lo anterior, hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes, contra el ISR consolidado y contra los pagos provisionales consolidados de los mismos ejercicios. Cuando el ISR consolidado del ejercicio de que se trate sea menor que el monto que la controladora hubiese acreditado en los pagos provisionales consolidados, únicamente considerará acreditable contra el ISR consolidado del ejercicio un monto igual a este último.

(v) Opción de no pagar el ISR diferido por la diferencia de CUFINES con la CUFINCO, respecto al ejercicio fiscal de 2005 y siguientes<sup>81</sup>. - A partir de ahora, resulta aplicable para el cálculo del ISR diferido a que se refiere el artículo 71-A de la LISR, la opción para diferir el pago del ISR que se causa por la diferencia entre la suma de las CUFINES de la controladora y las controladas con el monto de la CUFINCO (corresponde a los ejercicios fiscales de 2005 en adelante), dejando de ser aplicable tal opción para el ISR diferido correspondiente a 2004 y anteriores ejercicios fiscales.

Si se ejerce la opción, el ISR diferido conforme a la diferencia de CUFINES mencionada deberá pagarse hasta que la controladora disminuya su participación accionaria en una controlada, se desincorpore una controlada o se desconsolide el grupo. Como sucedía con la redacción anterior de la regla a estudio, no se precisa si por la desincorporación de una sola controlada (o la variación en su participación

---

<sup>80</sup> Regla I.3.6.15., Tercera Modificación RMF.

<sup>81</sup> Regla I.3.6.16., Tercera Modificación RMF.



accionaria) se detona el pago de todo el ISR diferido o sólo el que corresponda a esa controlada.

Para ejercer la opción en comento, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

Se pague el restante ISR diferido a que se refiere el artículo 71-A de la LISR (es decir, no se permite utilizar el procedimiento del artículo 71 de la LISR) en las siguientes fechas y montos: 25% a más tardar el último día de marzo del ejercicio en el que se tenga que efectuar el pago del ISR diferido; 25% a más tardar el último día de marzo del segundo ejercicio fiscal; 20% a más tardar el último día de marzo del tercer ejercicio fiscal; 15% a más tardar el último día de marzo del cuarto ejercicio fiscal; y 15% a más tardar el último día de marzo del quinto ejercicio fiscal.

Presentar un aviso (a través de un escrito libre) ante la ACNI, a más tardar el último día de febrero del ejercicio a que corresponda el pago del ISR diferido, en el que se manifieste la aplicación de la opción contenida en esta regla, reuniendo los requisitos de forma respectivos.

(vi) Fecha en que se considera presentada la declaración anual 2010 de personas físicas<sup>82</sup>.- La declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2010 que presenten las personas físicas vía Internet, ventanilla bancaria o ante cualquier ALSC, en los meses de febrero o marzo de 2011, se considerará presentada el 1 de abril de 2011, siempre que la misma contenga la información y requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

(vii) Retenciones en operaciones con partes relacionadas<sup>83</sup>.- En caso de que se realicen pagos a partes relacionadas residentes en un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, no estarán sujetos a la retención prevista en los artículos

---

<sup>82</sup> Regla I.3.16.2., Tercera Modificación RMF.

<sup>83</sup> Regla I.3.17.15., Tercera Modificación RMF.

204 (40% sobre ingresos por mediaciones y otros conceptos sujetos a REFIPRES) y 205 de la LISR (40% sobre los ingresos sujetos a REFIPRES), pudiendo efectuar la retención que proceda en los términos de los demás artículos del Título V de la LISR.

Lo anterior, únicamente será aplicable por los pagos realizados a partir del 1 de enero de 2011<sup>84</sup>.- Consideramos que esta regla es aplicable a dichos pagos, aun cuando se hayan devengado con anterioridad a la citada fecha.

(viii) Declaración informativa de ingresos provenientes de distintos territorios<sup>85</sup>.- Los contribuyentes que a partir de las fechas que a continuación se señalan, generen ingresos de cualquier clase provenientes de los siguientes territorios, podrán no presentar declaración informativa respecto de ingresos provenientes de los siguientes territorios enumerados en la "Lista Negra":

TERRITORIO	FECHA
Barbados	1 de enero de 2010
Bahamas	1 de enero de 2011
Bermudas	1 de enero de 2011
Panamá	1 de enero de 2011
Uruguay	1 de enero de 2011

Ello es así en virtud de los distintos tratados tanto para evitar la doble imposición, como para intercambio de información celebrados con estas jurisdicciones.

**c) Impuesto Empresarial a Tasa Única.-**

Sociedades cooperativas de producción de bienes<sup>86</sup>.- Se elimina la posibilidad de que las sociedades cooperativas de producción efectúen el pago del IETU del ejercicio en el mismo plazo establecido para éstas en la LISR. Asimismo, se elimina la posibilidad de que las sociedades cooperativas de producción no efectúen pagos provisionales del IETU.

<sup>84</sup> Resolutivo Séptimo, Tercera Modificación RMF.

<sup>85</sup> Regla II.3.10.7, Tercera Modificación RMF.

<sup>86</sup> Reglas I.4.3.2. y I.4.3.8., Tercera Modificación RMF.

## **DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS / PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN ALTERNATIVA**

### **Decreto de facilidades administrativas**

El 1 de julio de 2010 entró en vigor el Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, mediante el cual se establecen algunas medidas tendientes a simplificar las cargas administrativas y económicas a cargo de los contribuyentes.

Entre estas medidas, destaca la facilidad administrativa que se otorga a los contribuyentes que tienen la obligación de presentar un dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado en términos del CFF y la LSS, consistente en que podrán optar por no presentar dicho dictamen, siempre que presenten de manera directa ante las autoridades fiscales, la información que se establezca mediante reglas de carácter general.

Esta facilidad no resulta aplicable para: *(i)* las donatarias autorizadas, en virtud de que éstas pueden presentar el dictamen simplificado; *(ii)* en casos de fusión o escisión de sociedades, por estimarse que no es una obligación recurrente y; *(iii)* tratándose de entidades paraestatales, toda vez que en esos casos el dictamen es un mecanismo de control previo en el manejo de recursos de la administración pública.

Asimismo, se otorga la opción a los contribuyentes que en materia de contribuciones de seguridad social, se encuentran obligados a presentar un dictamen en cumplimiento de sus obligaciones, conforme a lo dispuesto por la LSS y la LINFONAVIT.

En disposiciones transitorias se establece que esta facilidad administrativa resulta aplicable para los dictámenes que se deben presentar por los ejercicios fiscales de 2010 y siguientes.

### **Reglas de carácter general aplicables**

En la Segunda Resolución de Modificaciones de la RMF para 2010 se establece que los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado y opten por no presentar el dictamen fiscal, deberán manifestarlo en la declaración normal del ISR que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Por tanto, dicha opción se deberá ejercer, para el caso

de personas morales, a más tardar el 31 de marzo de 2011 y personas físicas, a más tardar el 30 de abril de 2011<sup>87</sup>.

Los contribuyentes que ejerzan la opción establecida en el párrafo anterior, deberán presentar durante el mes de junio de 2011, la información contenida en el Anexo 21 de la RMF "Información alternativa al dictamen", a través del cual se especifican los instructivos para el llenado y presentación de esta información, así como los formatos guía correspondientes.

En nuestra opinión este beneficio no logra la simplificación administrativa ni los objetivos ampliamente anunciados, pues la información contenida en el Anexo 21 de la RMF prácticamente corresponde a la que los auditores independientes deben acompañar al dictamen de los estados financieros.

Adicionalmente, no se han previsto reglas que permitan a los contribuyentes que opten por no dictaminarse para continuar aplicando los beneficios hasta ahora previstos únicamente para aquellos que dictaminan sus estados financieros, desincentivando así el ejercicio de la opción y creando un escenario de incertidumbre jurídica.

Al respecto, uno de los efectos relevantes para los contribuyentes que ejerzan la opción implicaría, en su caso, la revisión directa por parte de las autoridades fiscales en lugar de la revisión secuencial del dictamen, con los efectos favorables y desfavorables que ello pudiera representar.

### **CRITERIOS NO VINCULATIVOS<sup>88</sup>**

Rendimientos de bienes en fideicomisos únicamente destinados a financiar educación<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> Regla II.13.5.2. de la Segunda Resolución de Modificaciones de la RMF para 2010.

<sup>88</sup> Anexo 3 de la RMF para 2010, publicado en el DOF de fecha 15 de junio de 2010, así como su modificación publicada en el DOF de fecha 7 de diciembre de 2010.

<sup>89</sup> Criterio no vinculativo 18/ISR.

Se consideran prácticas fiscales indebidas: *(i)* que una persona física no considere ingreso sujeto al pago del ISR, los rendimientos de bienes fideicomitidos destinados a financiar la educación de sus descendientes en línea recta, cuando los bienes sean transmitidos a la fiduciaria por una persona moral y *(ii)* asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de la práctica anterior.

### **Ingresos por concepto de alimentos<sup>90</sup>**

Para tener derecho a la exención es necesario reunir el carácter de "acreedor alimentario". El deudor alimentario no puede ser más que otra persona física relacionada jurídicamente con el acreedor.

Bajo este criterio, una sociedad civil universal no puede tener el carácter de deudor alimentario, ni una persona física el de acreedor alimentario de dicha sociedad. La obligación de una sociedad de realizar gastos para los alimentos de los socios no otorga a los socios el carácter de "acreedores alimentarios" de tal sociedad.

De ahí que, se consideren prácticas fiscales indebidas: *(i)* la constitución o contratación, directa o indirecta, de una sociedad civil universal, a fin de que preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan, con la finalidad de omitir el pago de alguna contribución o allegarse de un beneficio en perjuicio del fisco; *(ii)* considerar las cantidades recibidas de dicha sociedad civil universal como ingresos por los que no se está obligado al pago del ISR; o *(iii)* asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o implementación de cualquiera de las anteriores.

Es criticable que se incluya este criterio no vinculativo hasta ahora, después de la difusión y de lo extendida que se encuentra esta práctica, pero insistimos que el artículo 109 de la LISR puede ser reformado a fin de dejar clara esta postura y evitar campo para interpretaciones.

### **Indebida deducción de pérdidas por división de atributos de la propiedad<sup>91</sup>**

Se considera práctica fiscal indebida, la deducción de la pérdida producida por considerar como costo comprobado de adquisición el

---

<sup>90</sup> Criterio no vinculativo 19/ISR.

<sup>91</sup> Criterio no vinculativo 20/ISR.

valor de la totalidad del inmueble, respecto del ingreso obtenido por la enajenación solamente de la nuda propiedad.

En nuestra opinión, es discutible la inclusión de esta práctica como criterio no vinculativo, pues esta operación pudiere tener origen en necesidades reales de los contribuyentes. Las operaciones debatibles incluyen principalmente las realizadas entre partes relacionadas; sin embargo, por regla general, el precio asignado a la nuda propiedad tendrá como consecuencia que su adquirente tenga un costo fiscal bajo y pague el impuesto al enajenarla.

### **Instituciones del sistema financiero. Retención de ISR por intereses<sup>92</sup>**

Debe efectuarse la retención por concepto de intereses aplicando la tasa prevista en la LIF, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de dichos intereses, tratándose de: *(i)* intereses que deriven de pasivos que no sean a cargo de instituciones que componen el sistema financiero o las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro e *(ii)* intereses que se paguen a las instituciones que componen el sistema financiero o a las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, cuando éstas actúen por cuenta de terceros.

No efectuar la retención en los supuestos señalados, se considera una práctica fiscal indebida.

### **Prestación de servicios en territorio nacional a través de comisionista mercantil<sup>93</sup>**

A pesar de lo poco preciso de la redacción de este criterio y la ausencia de sustento legal en la emisión del mismo, este establece como práctica fiscal indebida el considerar que la prestación de servicios realizados en territorio nacional es aprovechada en el extranjero por efectuarse a través de un comisionista mercantil y en consecuencia, sujeta a la tasa del 0% para efectos del IVA.

El criterio hace referencia a prestación de servicios vinculados con la industria de la transportación internacional, tales como: portuarios, fletamento, remolque, eliminación de desechos, reparación, carga, descarga, amarre, desamarre, almacenaje, reparación, mantenimiento,

---

<sup>92</sup> Criterio no vinculativo 21/ISR.

<sup>93</sup> Criterio no vinculativo 05/IVA.

inspección, transportación, publicidad, así como cualquier otro identificado con alguna actividad específica.

Entendemos que el propósito del criterio es desincentivar el uso de la comisión mercantil como vehículo válidamente utilizado en la contratación de este tipo de servicios, a pesar de que la posibilidad del uso de la dicha figura jurídica es ampliamente reconocida y se encuentra prevista en diversas disposiciones de carácter mercantil.

### **Base del IEPS respecto de la prestación de servicios de telecomunicaciones<sup>94</sup>**

Cuando con motivo de la prestación de un servicio de telecomunicaciones a través de una red pública, el prestador proporcione equipos terminales u otorgue el uso o goce temporal de los mismos al prestatario, se considerará como valor el importe de las contraprestaciones que el prestador cobre al prestatario por la totalidad de los conceptos mencionados.

Así, no disminuyen la base del IEPS las prestaciones contractuales pactadas en instrumentos jurídicos distintos, mediante los cuales se prestó el servicio de telecomunicaciones con anterioridad al 1 de enero de 2010.

### **Servicios que se ofrecen de manera conjunta con Internet<sup>95</sup>**

Se reitera que cuando se ofrezca de manera conjunta el servicio de Internet con otros servicios prestados a través de una red pública de telecomunicaciones, sólo el servicio de acceso a Internet se encuentra exento del pago del IEPS.

Al efecto, se consideran servicios de telecomunicaciones afectos al IEPS y que pueden prestarse de manera conjunta con el acceso a Internet, los siguientes: *(i)* servicio local; *(ii)* servicio de larga distancia; *(iii)* servicio de televisión restringida; *(iv)* servicio de audio restringido y *(v)* servicio móvil de radiocomunicación especializada de flotillas (*trunking*).

---

<sup>94</sup> Criterio no vinculativo 01/IEPS, Art. 17 CFF.

<sup>95</sup> Criterio no vinculativo 02/IEPS.

## CRITERIOS NORMATIVOS

El 26 de julio y 22 de diciembre de 2010 el SAT dio a conocer<sup>96</sup>: (i) los nuevos criterios normativos aprobados en el primer y segundo semestre de 2010; (ii) la modificación de los criterios en vigor, así como (iii) los criterios derogados.

Entre dichos criterios, modificaciones y derogaciones, se destacan los siguientes:

### Nuevos criterios Normativos

**a)** Momento en que debe solicitarse la inscripción en el RFC.- Tratándose de instrumentos jurídicos en los que se pacte que el surgimiento de una persona moral está sujeto a un término o a una condición suspensiva, en el momento en que se cumpla aquél o ésta, iniciará el cómputo del plazo para solicitar su inscripción en el RFC. Por lo anterior, el inicio del plazo para la inscripción en el RFC no necesariamente corresponde con la fecha en que se firme el instrumento ante el fedatario público.

**b)** Levantamiento de embargo realizado dentro del PAE.- Se aclara la posibilidad de levantar el embargo realizado dentro del PAE, siempre que el contribuyente haya interpuesto medios de defensa, ofrezca una garantía suficiente en términos del CFF y la misma sea calificada y aceptada por la autoridad.

Dicha garantía sólo podrá ofrecerse hasta en tanto no se resuelvan los medios de defensa promovidos por el contribuyente y no se aceptará en caso de que se ofrezcan como garantía: (i) títulos valor o (ii) cartera de créditos del contribuyente, debido a que se considera que el contribuyente no está imposibilitado para garantizar el crédito mediante otras formas, ya que la autoridad cuenta con bienes previamente embargados.

**c)** Prestación del servicio de emisión de vales.- Los ingresos acumulables para el ISR de personas morales que prestan el servicio de emisión de vales incluyen: (i) el monto de la contraprestación por dicho

---

<sup>96</sup> Oficio 600-04-02-2010-68009 de fecha 26 de julio de 2010 y Oficio 600-04-02-2010-70388 de fecha 22 de diciembre de 2010, emitidos por la por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos del SAT.



servicio (i.e., la comisión); (ii) el importe o valor nominal de los vales que recibe de sus clientes, en la medida en que no lo reembolse a los establecimientos afiliados, y (iii) los rendimientos que se generan por el importe o valor nominal de los vales que recibe de sus clientes.

Para efectos del IETU, dichos prestadores de servicios deberán considerar ingreso gravado el monto de la contraprestación cobrada por la prestación del servicio (i.e., la comisión) sin incluir el importe o valor nominal de los vales recibidos (en la medida en que es reembolsado a los establecimientos afiliados).

Para efectos del IVA, la base (i.e., el valor del servicio) es el monto de la contraprestación por el servicio de emisión de vales (i.e., la comisión), excluyendo el importe o valor nominal de los vales (en la medida en que es reembolsado a los establecimientos afiliados).

En un principio estos criterios únicamente se referían a vales de despensa; sin embargo, en el segundo semestre fueron modificados para incluir a todos los vales.

**d) El Sistema Bancario Mexicano no está obligado a garantizar el interés fiscal.**- Como regla general, todos los créditos fiscales exigibles a favor del fisco federal deben garantizarse, sin embargo, dicha regla no es aplicable a los sujetos que por disposición legal expresa han sido relevados de tal obligación.

La LIC releva de la obligación de constituir depósitos o fianzas legales, inclusive cuando se trate de obtener la suspensión en el juicio de amparo o garantizar el interés fiscal a los integrantes del Sistema Bancario Mexicano que no se encuentren en liquidación o en procedimiento de quiebra, puesto que éstos se considerarán de acreditada solvencia<sup>97</sup>.

De acuerdo con dicha ley, el Sistema Bancario Mexicano se conforma por las instituciones de banca múltiple y de desarrollo, así como por los fideicomisos públicos constituidos por el Gobierno Federal para el fomento económico que realicen actividades financieras y los organismos auto regulatorios bancarios.

**e) Supuestos de infracción en obligación de informar IVA con proveedores.**- A través del presente criterio se distinguen las conductas

---

<sup>97</sup> Art 86, LIC.

infractoras contenidas en el artículo 81, fracción XXVI del CFF respecto de la prevista en la fracción I del mismo precepto.

Se aclara que las infracciones a la primera de las disposiciones se actualiza cuando se incurra en cualquiera de las conductas relativas a la obligación de proporcionar mensualmente la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento o traslado del IVA en operaciones con proveedores, es decir, no presentarla a través de los medios y formatos electrónicos, no presentarla en los plazos establecidos o presentarla incompleta o con errores, sin que sea necesario que se actualicen las tres conductas sino basta con una sola.

Por otro lado, el incumplimiento a un requerimiento de la autoridad a la presentación de dicha información constituye una conducta diversa que amerita una sanción independiente.

**f) Crédito Fiscal LIETU. Pérdida de derecho.**- Si durante los ejercicios fiscales de 2008 y 2009 se generó un crédito fiscal resultante de haber tenido mayores deducciones que ingresos para efectos de IETU que pudo haberse aplicado contra el ISR causado en dichos ejercicios, y el mismo no se aprovechó, el contribuyente pierde el derecho a aplicarlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad que pudo haber acreditado.

Aun cuando este criterio pareciera confirmar lo ya establecido por la LIETU en su artículo 11 en cuanto a la pérdida del derecho para aplicar el crédito fiscal, consideramos que tal criterio excede lo dispuesto por la LIETU al limitar el derecho del contribuyente a elegir si desea efectuar el acreditamiento en contra del propio IETU o del ISR.

**g) Es interés la ganancia en la enajenación de certificados bursátiles fiduciarios.**- Para efectos de la LISR y la RMF<sup>98</sup>, se considera interés la ganancia en la enajenación de certificados bursátiles fiduciarios colocados entre el gran público inversionista (incluyendo los CKDs).

Lo anterior, toda vez que para efectos de la LMV los certificados bursátiles fiduciarios son títulos de crédito y los mismos se encuentran colocados entre el gran público inversionista, por lo cual, la ganancia por su enajenación es considerada interés en términos de la LISR<sup>99</sup>.

---

<sup>98</sup> Regla I.3.2.13 de la RMF para 2010.

<sup>99</sup> Art. 9, LISR.

**h) Cálculo de ISR por dividendos fictos.**- El artículo 11 de la LISR dispone que las personas morales calcularán el ISR por dividendos sólo para el caso de intereses pagados a personas físicas por aportaciones y participaciones en la utilidad que se pague a obligacionistas o socios mercantiles, así como ciertos préstamos a socios o accionistas.

En congruencia con esta disposición, este criterio señala que las personas morales no calcularán el ISR sobre los montos que se asimilen a dividendos por: (i) las erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR y beneficien a accionistas de personas morales; (ii) la omisión de ingresos o compras no realizadas o indebidamente registradas; (iii) la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente y (iv) la modificación a la utilidad fiscal derivada de operaciones celebradas entre partes relacionadas.

Este criterio es contrario a la práctica adoptada en años recientes por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pues han considerado que la persona moral debe calcular el ISR por los conceptos señalados en el párrafo anterior.

**i) Acumulación de dividendos o utilidades por personas físicas.**- En términos de este criterio y en relación con la obligación de las personas físicas de acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades, se confirma lo dispuesto en la LISR en cuanto a que también acumularán la utilidad fiscal determinada presuntivamente por la autoridad, como un concepto asimilado a dividendos distribuidos.

### **Modificación de criterios normativos vigentes**

**a) Comprobantes fiscales. Sucesiones**<sup>100</sup>.- Se especifica que en caso de fallecimiento de una persona, no se podrán seguir utilizando los comprobantes fiscales del autor de la sucesión, en tanto no se designe albacea.

**b) Medios de apremio que deben agotarse antes de proceder penalmente por delito de desobediencia**<sup>101</sup>.- En concordancia con la reforma al artículo 40 del CFF, se adiciona como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, permaneciendo la referencia a que no es necesario

---

<sup>100</sup> 17/2009/CFF.

<sup>101</sup> 21/2009/CFF.

agotar las medidas de apremio en caso del delito de oposición o resistencia de particulares.

**c) Visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales. No se requiere que se levanten actas parciales y acta final**<sup>102</sup>.- En concordancia con la reforma del artículo 42, fracción V del CFF, se adiciona que las autoridades fiscales están facultadas para practicar visitas domiciliarias a fin de verificar: (i) el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia aduanera derivadas de autorizaciones, concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en tal materia y (ii) la operación de los sistemas y registros electrónicos que estén obligados a llevar los contribuyentes, siempre que se levante un acta circunstanciada que cumpla con los requisitos establecidos en el CFF, sin que sea necesario levantar las actas parciales y acta final.

**d) Comprobantes simplificados. No es necesario que contengan la leyenda pre-impresa "Efectos fiscales al pago"**<sup>103</sup>.- Aun cuando a partir del 1 de enero de 2011 ya no se encuentra en vigor, se establece que los comprobantes fiscales simplificados que expidan los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios al público en general, siempre que en la documentación comprobatoria no se haga separación expresa entre el valor de la contraprestación y el monto del IVA, podrán expedir comprobantes fiscales simplificados sin que sea necesario que contengan la leyenda "Efectos fiscales al pago".

### **Crterios Derogados**

Con motivo de la emisión del nuevo RCFF publicado el 7 de diciembre de 2009, diversos criterios normativos fueron derogados en el primer semestre del año debido a que su texto se incluyó en dicho ordenamiento, o bien quedaron sin materia.

---

<sup>102</sup> 22/2009/CFF.

<sup>103</sup> 74/2009/ISR.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### ESTÍMULOS FISCALES

#### EFICINE<sup>104</sup>

El 24 de diciembre de 2010 se publicaron en el DOF las Reglas Generales para la aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, mismas que entraron en vigor al día siguiente de su publicación.

Dichas reglas tienen como finalidad regular el otorgamiento del estímulo fiscal mediante el cual se aplica un crédito fiscal equivalente al monto aportado al proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el ISR o el IMPAC que tengan a su cargo en el ejercicio correspondiente.

Las principales modificaciones consisten en:

- a) Plazo<sup>105</sup>.- Aumenta el plazo de la fecha estimada para terminar el proyecto de producción cinematográfica nacional a tres años contados a partir de la fecha de presentación del formato de solicitud para la aplicación del estímulo fiscal.
- b) Dictamen<sup>106</sup>.- Se adiciona una disposición por virtud de la cual se establece que el dictamen emitido por el IMCINE sobre proyectos de inversión, no es vinculante para el Comité Interinstitucional para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, encargado de otorgar o revocar las autorizaciones de aplicación del estímulo.
- c) Autorización<sup>107</sup>.- Mediante la página de Internet de la SHCP, del IMCINE y del CONACULTA, se dan a conocer los proyectos de inversión autorizados por el Comité antes mencionado. Mediante el presente

---

<sup>104</sup> Art. 226, LISR.

<sup>105</sup> Regla 9, RGA EFICINE.

<sup>106</sup> Regla 12, RGA EFICINE.

<sup>107</sup> Regla 14, RGA EFICINE.

Acuerdo, se establece que de no ser publicada tal autorización 10 días después de haberse sesionado, se entenderá que no se autorizó la aplicación del estímulo.

El acuerdo prevé que en caso de que el Comité niegue la aplicación del estímulo, deberá expresar las razones por las cuales no otorgó dicha autorización, notificándolo personalmente o por correo certificado a los interesados.

**d) Obligaciones de las empresas productoras responsables del proyecto de inversión.**- Se adicionan dos obligaciones para las empresas productoras responsables del proyecto de inversión que hayan recibido aportaciones, que consisten en presentar ante el Comité: (i) copia del comprobante de la transferencia que emita la institución financiera de que se trate por la aportación realizada, dentro de los 10 días naturales siguientes a la fecha de la aportación, cuya fecha deberá corresponder al ejercicio en que se otorga la autorización para la aplicación del estímulo y (ii) informes trimestrales de los avances del proyecto de inversión desde su preparación hasta la etapa de post-producción, a partir de la fecha de autorización conforme a la publicación en las páginas de Internet<sup>108</sup>.

Por otro lado, se establece la obligación para el contribuyente aportante beneficiario del estímulo, de presentar al Comité un informe elaborado por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que emita su opinión y certifique que el monto de los recursos del estímulo autorizado fue aplicado a los conceptos de gasto erogados para su realización, a más tardar dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de terminación de la producción cinematográfica<sup>109</sup>.

**e) Procedimiento de revocación**<sup>110</sup>.- Anteriormente no se contemplaba un procedimiento de revocación de la autorización para la aplicación del estímulo, motivo por el cual el presente acuerdo dispone lo siguiente:

En caso de que el Comité revoque tal autorización, deberá emitir un acuerdo expresando los hechos o circunstancias que lo motivaron, mismo que deberá ser notificado personalmente o por correo certificado.

---

<sup>108</sup> Regla 21, RGA EFICINE.

<sup>109</sup> Regla 22, RGA EFICINE.

<sup>110</sup> Regla 25, RGA EFICINE.

El contribuyente aportante y la empresa productora responsable del proyecto contarán con 20 días hábiles para exhibir la documentación que desvirtúe el acuerdo de revocación.

Posteriormente, el Comité deberá manifestarse respecto de la documentación exhibida que desvirtúe los hechos o circunstancias asentados en el acuerdo de revocación, o en caso contrario, reiterar la procedencia del mismo.

Cuando se confirmare la revocación, el contribuyente aportante deberá pagar dentro del mes siguiente a la notificación de la revocación, el ISR que hubiera resultado de no haber aplicado el estímulo. La documentación comprobatoria de dicho pago deberá presentarse ante el Comité en un plazo no mayor a 30 días naturales.

### **Estímulo al primer empleo<sup>111</sup>**

El 31 de diciembre de 2010 se publicó el Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la LISR. A través del citado decreto, se crea un estímulo fiscal ("Estímulo al Primer Empleo") en beneficio de los contribuyentes del ISR que contraten trabajadores de primer empleo, como un intento por parte del Gobierno Federal de instaurar una medida pública que coadyuve de forma inmediata (aunque provisional) al impulso del crecimiento y desarrollo económicos del país, fomentar el empleo formal y, particularmente, incentivar la generación de empleos para los jóvenes que ingresan anualmente al mercado laboral.

La regulación de este estímulo se ubica en los artículos 229 a 238 de la LISR adicionados para 2011, dentro de un nuevo capítulo insertado dentro del título de estímulos fiscales del citado ordenamiento legal. Las características esenciales del estímulo son las siguientes:

- a) Beneficiarios.**- Los patrones, personas físicas o morales, que sean sujetos del ISR y que contraten trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación.
- b) Conceptos.**- Los términos "patrón" y "trabajador" son los establecidos por la LFT. Se entenderá por "trabajador de primer empleo" aquél que no tenga registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio del IMSS por no haber prestado un servicio personal

---

<sup>111</sup> Arts. 229 a 238, LISR y Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto por el que se Adicionan Diversas Disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

subordinado con anterioridad, y por “puesto de nueva creación” todo aquél que, además de ser de nueva creación, incremente el número de trabajadores asegurados en el régimen obligatorio del IMSS.

**c) Descripción general.**- El estímulo consiste en la posibilidad de deducir un cierto importe de la base gravable para efectos de la determinación de los pagos provisionales a cuenta del ISR del ejercicio y del impuesto anual, a cargo de los contribuyentes beneficiarios del estímulo.

Tratándose de patrones personas físicas, el estímulo sólo será aplicable contra los ingresos que obtengan por: (i) actividades empresariales y profesionales, y (ii) por arrendamiento.

**d) Determinación y cálculo.**- La deducción adicional que se otorga como estímulo a los beneficiarios del mismo se determinará por cada trabajador de primer empleo, en la forma siguiente<sup>112</sup>:

$$\begin{array}{l}
 \text{PASO 1} \longrightarrow \left[ \text{Salario} \quad \times \quad \text{Días} \right] = \text{R1} \\
 \text{PASO 2} \longrightarrow \text{R1} - \left[ \text{R1} \times \text{Tasa} \right] = \text{R2} \\
 \text{PASO 3} \longrightarrow \text{R2} \quad \bigg/ \quad \text{Tasa corporativa} = \text{R3} \\
 \text{PASO 4} \longrightarrow \left[ \text{R3} \times \text{Porcentaje máximo autorizado} \right] = \text{Monto deducible}
 \end{array}$$

El “porcentaje máximo autorizado” para el ejercicio fiscal de 2011 será del 40%, mismo que se irá disminuyendo en un 25% a partir del segundo año de vigencia del estímulo.

Para la aplicación del estímulo en la determinación de los pagos provisionales, el salario base que se tenga registrado ante el IMSS deberá haberse “pagado” al trabajador de primer empleo en el periodo que corresponda al pago provisional.

<sup>112</sup> La tasa corporativa establecida en el artículo 10 de la LISR aplicable en los ejercicios fiscales de 2011 y 2012 será de 30%, en 2013 de 29%, y en los ejercicios siguientes de 28%.



**e) Plazo de vigencia.**- El estímulo tendrá una vigencia temporal de 3 años contados a partir del 1 de enero de 2011.

**f) Límites.**- La aplicación del estímulo estará limitada en cuanto: *(i)* a su monto, el cual no podrá exceder del de la utilidad fiscal o base determinada para efectos del cálculo del pago provisional o del ISR anual correspondiente, antes de aplicar el estímulo; *(ii)* a su periodo, el cual no podrá exceder de 36 meses continuos a partir de la creación de cada puesto (pudiendo rebasar el plazo general de vigencia del estímulo); y *(iii)* al salario que obtengan los trabajadores de primer empleo, el cual no podrá exceder de 8 veces el SMGV del área geográfica que corresponda.

**g) Requisitos adicionales.**- El derecho a aplicar el estímulo se sujeta a la observancia de ciertos requisitos adicionales por parte del beneficiario, entre los cuales destacan los siguientes:

Conservar los puestos de nueva creación por un periodo mínimo de 36 meses continuos y mantenerlos ocupados por un periodo mínimo de 18 meses continuos.

Presentar un aviso ante el SAT en el mes en el que se inicie la aplicación del estímulo, manifestando haber optado por tal beneficio.

Presentar un reporte mensual ante el SAT a más tardar el día 17 de cada mes, con información respecto del beneficiario, sus trabajadores de primer empleo y el estímulo aplicado en el mes inmediato anterior.

Cumplir con las obligaciones patronales en materia de seguridad social, así como de retención y entero del ISR a cargo de todos los trabajadores.

No tener adeudos por créditos fiscales firmes determinados por el SAT o el IMSS.

**h) Pérdida del derecho de aplicación.**- El beneficiario del estímulo perderá el derecho de aplicarlo cuando: *(i)* omita su aplicación pudiendo haberlo hecho y hasta por la cantidad en que pudo haberlo aplicado, respecto de los pagos provisionales o del ISR de ejercicios posteriores a la omisión; e *(ii)* incumpla con los requisitos para su aplicación, en los ejercicios posteriores al del incumplimiento en que se contraten trabajadores de primer empleo.

**i) Renta gravable para efectos de PTU.**- El monto del estímulo aplicado no deberá considerarse para efectos del cálculo de la renta gravable sobre la cual se determina la PTU.

**j) Coeficiente de utilidad.**- Para efectos de su determinación, no deberá considerarse el monto del estímulo aplicado en el ejercicio inmediato anterior.

En términos generales consideramos que el estímulo al primer empleo resulta insuficiente para resolver los problemas sociales y económicos que le dieron justificación y origen.

Así, creemos que su finalidad será difícil de alcanzar, la cual en términos expresos de la propia LISR consiste en incentivar la creación de nuevos empleos permanentes, así como en fomentar el primer empleo.

Estimamos lo anterior en consideración a la complejidad de requisitos y limitantes establecidos, situación que parece no guardar una apropiada relación con los posibles beneficios del estímulo.

Cabe señalar que en atención al actual criterio normativo del SAT, al no estar expresamente previsto lo contrario, el estímulo al primer empleo que apliquen sus beneficiarios constituiría un ingreso en crédito para los mismos, acumulable para efectos de la determinación del ISR.

### **Estímulo a la producción teatral<sup>113</sup>**

Mediante Decreto publicado en el DOF el 19 de noviembre de 2010, se adiciona el artículo 226 Bis a la LISR, por virtud del cual se otorga un estímulo fiscal para el fomento de la producción teatral nacional, cuyas características son similares a las del estímulo fiscal previsto para el sector cinematográfico. Al respecto, se destaca lo siguiente:

**a) Beneficiarios.**- Son beneficiarios de este estímulo los contribuyentes del ISR, personas físicas o morales, que realicen aportaciones a proyectos de inversión en la producción teatral nacional.

**b) Conceptos.**- Se entenderá por "proyectos de inversión en la producción teatral nacional", las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente al montaje de obras dramáticas a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización teatral, así

---

<sup>113</sup> Art. 226 Bis, LISR y Único Transitorio del Decreto por el que se Adiciona el Artículo 226 Bis a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.

**c) Descripción general.**- El estímulo consiste en el otorgamiento de un crédito fiscal aplicable contra los pagos provisionales a cuenta del ISR del ejercicio y del impuesto anual a cargo de sus beneficiarios, en el ejercicio en el que se determine dicho crédito.

Cabe señalar que cuando el monto del crédito fiscal sea mayor al del ISR del ejercicio a cargo del beneficiario, la diferencia podrá acreditarse contra el ISR a cargo en los 10 ejercicios siguientes.

**d) Determinación.**- El crédito fiscal que se otorga como estímulo será equivalente al monto aportado por sus beneficiarios en proyectos de inversión en la producción teatral nacional, en el ejercicio en que se realice dicha aportación.

**e) Vigencia.**- El estímulo entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

**f) Administración del estímulo.**- La administración del estímulo estará a cargo de un Comité Interinstitucional, el cual determinará y dará a conocer el monto total e individualizado a distribuir entre los beneficiarios, a más tardar en febrero de cada ejercicio.

**g) Límites.**- El estímulo estará limitado de la siguiente manera: *(i)* el monto máximo a distribuir en cada ejercicio, por cada beneficiario y proyecto de inversión, será de 2 millones de pesos y *(ii)* en su aplicación individualizada, no podrá exceder del 10% del ISR a cargo del beneficiario autorizado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

**h) Requisitos adicionales.**- El derecho a aplicar el estímulo se sujetará a la observancia, por parte del beneficiario, de los requisitos adicionales que al efecto establezca y dé a conocer el Comité Interinstitucional.

**i) No acumulación.**- Por disposición expresa, el monto del crédito fiscal que apliquen los beneficiarios de dicho estímulo no será acumulable para efectos del ISR.

Es importante señalar que las autoridades fiscales podrían considerar que, para efectos de la devolución del IMPAC establecida por el artículo Tercero Transitorio de la LIETU, el ISR que resulte de la aplicación de

este estímulo no es un ISR efectivamente pagado, disminuyendo el monto de la devolución del citado IMPAC.

## LEY DEL IEPS

Mediante Decretos publicados en el DOF el 19 de noviembre de 2010, se reforman y adicionan diversas disposiciones de la LIEPS, en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

### CIGARROS<sup>114</sup>

A través de la iniciativa de reformas a la LIEPS formulada por un grupo de senadores, se propuso incrementar tanto las tasas impositivas aplicables en la enajenación e importación de cigarros, puros y otros tabacos labrados, como la cuota específica aplicable a cada cigarro enajenado o importado.

No obstante, la Cámara de Diputados consideró que los aumentos propuestos resultaban excesivos, particularmente tomando en cuenta que las tasas aplicables a dichos productos se han ido incrementando significativamente desde 2007, así como la consecuente afectación que ello podría provocar en la industria del tabaco, el incremento en el comercio ilícito de dichos productos y la posible migración en el consumo de cigarros con un costo elevado a los de menor precio.

Así, las modificaciones sugeridas se acotan para quedar únicamente en un aumento sobre la cuota fija por unidades de cigarro enajenadas o importadas, la cual será de \$0.35 a partir de 2011, quedando derogada la disposición transitoria que preveía un aumento gradual en la citada cuota.

Los argumentos para justificar la medida adoptada se sustentan en los fines extrafiscales siguientes: (i) la necesidad de obtener mayores recursos para el tratamiento de enfermedades relacionadas con el tabaquismo, y (ii) la disminución en el consumo de productos nocivos para la salud.

---

<sup>114</sup> Art. 2, fracción I, inciso c), Segundo Párrafo, LIEPS y Primero y Segundo del Decreto por el que se reforma el artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

No se pasa por alto que la SCJN ha reconocido la validez constitucional de la imposición de medidas tributarias respaldadas por fines extrafiscales; sin embargo, el Máximo Tribunal también ha señalado que la existencia de dichos fines no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios constitucionales tributarios.

Nuestra opinión es que el sistema de cuota específica para cigarros podría resultar contrario a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria. En cuanto al primero, la base gravable es el número de cigarros enajenados o importados, lo cual no es un parámetro revelador de la capacidad contributiva del consumidor final, quien de facto soporta la carga tributaria; en cuanto al segundo, se grava de la misma manera a contribuyentes en situaciones que no son comparables, como lo son los productores de marcas de lujo frente a los de marcas económicas.

Por lo tanto, la inobservancia de los principios constitucionales anteriores no puede sustentarse exclusivamente en los aducidos fines extrafiscales que originan la reforma, máxime considerando la contradicción de conceptos reflejada en los documentos legislativos, en que por una parte, se puntualiza el deber de protección de la salud pública y, por la otra, se pretende evitar un perjuicio a la industria tabacalera.

### **BEBIDAS ENERGETIZANTES<sup>115</sup>**

Con el propósito expresado en el proceso legislativo de prevenir y desincentivar el consumo desmedido de bebidas energéticas, protegiendo así el derecho a la salud de los individuos, se incorporan dichos productos como objeto indirecto de gravamen del IEPS, en los términos siguientes:

---

<sup>115</sup> Arts. 2, fracción I, inciso f), y fracción II, inciso a); 3, fracción XVII; 4, Segundo y Tercer Párrafos; 5-A, Primer Párrafo; 8, fracción I, inciso d); 19, fracción II, Primer y Tercer Párrafos, fracción VIII, Primer Párrafo, fracción X, Primer Párrafo, fracción XI, y fracción XIII, Primer Párrafo, LIEPS; y Primero y Segundo Transitorios del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

## **Sujeto pasivo**

Están obligados al pago del IEPS, las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades objeto del impuesto.

## **Objeto**

La enajenación en territorio nacional e importación definitiva de bebidas energizantes, así como de concentrados, polvos y jarabes para su preparación; y la prestación de los servicios de comisión, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de dichos productos.

## **Definición de conceptos**

Se consideran "bebidas energizantes", aquéllas no alcohólicas adicionadas con la mezcla de cafeína en cantidades superiores a 20 miligramos por cada 100 mililitros de producto y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

Por su parte, se consideran "concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes", aquéllos que por dilución permiten obtener dichas bebidas con las características antes señaladas.

## **Exenciones**

Se exime del pago del IEPS la enajenación de los citados productos que se efectúe al público en general, excepto en los siguientes casos: *(i)* cuando el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de dichos bienes, o *(ii)* cuando el enajenante obtenga la mayor parte de sus ingresos de enajenaciones a personas que no formen parte del público en general.

## **Tasa impositiva y base gravable**

La tasa aplicable será de 25% sobre los siguientes montos:

En el caso de importación, sobre el valor consignado en el pedimento de importación para fines del IGI, adicionado de las contribuciones y aprovechamientos que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

En el caso de enajenación de bienes y prestación de servicios, sobre el monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas (momento de causación), y que será trasladado al adquirente o receptor de los servicios.

## **Retención**

Los fabricantes, productores, envasadores o importadores que reciban los servicios gravados antes señalados, tendrán obligación de retener y enterar el IEPS sobre la contraprestación que les corresponda por dichos servicios, excepto cuando esa contraprestación se incluya en el valor de las enajenaciones, caso en el cual los prestadores de los servicios no se considerarán contribuyentes del impuesto.

## **Acreditamiento**

Los contribuyentes podrán acreditar el IEPS que les sea trasladado por la adquisición de bebidas energizantes y los elementos para su preparación, así como el pagado en la importación de dichos productos, contra el impuesto causado por su enajenación.

## **Obligaciones**

Los contribuyentes deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- (i) Expedir comprobantes por la enajenación de los productos gravados, trasladando el IEPS de forma expresa y por separado cuando el adquirente sea también contribuyente de este impuesto y así lo solicite.

En este último caso, deberán asegurarse que el nombre, denominación o razón social del adquirente correspondan a los del registro con el que acredite ser contribuyente.

- (ii) Proporcionar trimestralmente al SAT información sobre lo siguiente:
  - Aquéllos a quienes se les haya trasladado expresamente y por separado el IEPS.
  - Sus principales clientes y proveedores.



- El precio de enajenación de cada producto, así como su valor y volumen.
- (iii) Los fabricantes, productores o envasadores de los bienes gravados deberán llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado; así como reportar trimestralmente la lectura mensual de los registros respectivos.
- (iv) En su caso, estar inscritos en el padrón de importadores.

Tratándose de personas que hasta el 31 de diciembre de 2010 no hayan sido contribuyentes del IEPS y que a partir de 2011 lo sean con motivo de la reforma, deberán presentar ante el SAT un reporte detallado de su inventario de bebidas energéticas y elementos para prepararlas, dentro de los 5 días hábiles siguientes (11 de enero).

Cabe señalar que el IEPS se calculará de manera mensual, teniendo los pagos el carácter de definitivos; debiendo enterarse a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importación, el cual se realiza conjuntamente con el entero del IGI.

Sobre esta reforma, consideramos que existen diversos casos en que puede haber imprecisión en el objeto del impuesto, pues al incluir dentro de los componentes de la definición de bebidas energéticas a aquellas otras sustancias no descritas expresamente, pero que "produzcan efectos estimulantes similares", en ciertos casos pudiera ser necesario acudir a elementos ajenos a la LIEPS para determinarlo.

Efectivamente, según se refirió anteriormente, los elementos que configuran la existencia de una bebida energética (y por ende, un acto causante del objeto del tributo) son los siguientes:

- (i) Bebida no alcohólica (i.e. sin contenido alguno de alcohol), adicionada con;
- (ii) mezcla de cafeína (superior a 20 miligramos por cada 100 mililitros de producto) y taurina, o glucoronolactona, o tiamina y/o "cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares".

Llama la atención que la ley no disponga cuáles son esos efectos estimulantes ni cuáles se consideran como "similares" a los mismos (efectos) lo que según lo mencionado, representa a nuestro parecer indefinición en el objeto del gravamen.

Por otra parte, para cumplir con el componente de adición de cafeína en las bebidas energizantes, en nuestra opinión es suficiente con que el producto rebase las medidas de contenido establecidas, con independencia de que dicha sustancia haya sido adicionada de forma artificial o la contiene el producto en su estado natural.

Debemos señalar que la justificación para la adopción de esta medida fiscal estriba en el cumplimiento de un fin extrafiscal consistente en desincentivar el consumo inmoderado de bebidas energizantes, las cuales, dependiendo de la susceptibilidad de cada persona, pueden dar lugar a ciertas afecciones de salud, particularmente al combinarse con alcohol.

Desde nuestra perspectiva, los argumentos aducidos por el Legislador para justificar esta medida tributaria, aun suponiendo que fuesen ciertos, carecen de un sustento técnico razonable, ya no digamos contundente.

### **Operaciones celebradas antes de 2011<sup>116</sup>**

Los contribuyentes que hayan enajenado cigarros antes del 1 de enero de 2011, podrán aplicar la cuota específica en vigor en 2010, siempre que dichos productos se hayan entregado antes del 1 de enero de 2011 y el cobro de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los 10 primeros días naturales de 2011 (10 de enero).

De manera similar, tratándose de la enajenación de bebidas energizantes o concentrados, polvos y jarabes para su preparación, que se hayan celebrado antes del 1 de enero de 2011, las contraprestaciones cobradas en 2011 no estarán afectas al pago del IEPS, siempre que dichos productos se hayan entregado antes del 1 de enero de 2011 y el cobro se haya realizado dentro de los primeros 10 días naturales de 2011 (10 de enero).

---

<sup>116</sup> Arts. Tercero Transitorio del Decreto por el que se reforma el artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y Tercero Transitorio del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Las disposiciones anteriores no serán aplicables a las operaciones entre contribuyentes que sean partes relacionadas en los términos de la LISR, sean o no residentes en México. Ello con el supuesto propósito de evitar que tales contribuyentes realicen operaciones simuladas de entrega de bienes.

Consideramos que el régimen transitorio no es violatorio de garantías constitucionales, debido a que todos los elementos del tributo se actualizan en el ejercicio de 2011, momento en el cual se da la causación, con independencia de que las enajenaciones se lleven a cabo con anterioridad a dicho ejercicio.



## **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2011**

El 15 de noviembre de 2010, se publicó en el DOF la LIF para el ejercicio fiscal de 2011, misma que entra en vigor el 1 de enero de 2011 y de la cual se destaca lo siguiente:

### **INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL**

Se proyecta que durante 2011 el valor real del PIB de México registrará un crecimiento anual de 3.9 por ciento.

Se pretende un incremento en la recaudación tributaria no petrolera de 6.5 miles de millones de pesos, así como otros ingresos no tributarios no petroleros en cantidad de 9.6 miles de millones de pesos.

Derivado del aumento en la cuota específica de IEPS sobre cigarros, así como a consecuencia del nuevo IEPS sobre bebidas energéticas, se prevén ingresos adicionales en cantidad de 12.1 mil millones de pesos durante el ejercicio de 2011.

El promedio anual esperado para 2011 del tipo de cambio del peso respecto al dólar de los EUA es de \$12.90 pesos por dólar.

### **RECARGOS APLICABLES PARA EL CASO DE PRÓRROGA DE CRÉDITOS FISCALES<sup>117</sup>**

Para 2011 se mantienen las mismas tasas contempladas para 2010, quedando las siguientes:

0.75% mensual sobre saldos insolutos;

---

<sup>117</sup> Art. 8, LIF.

En el caso de pago a plazos:

- (i) 1% mensual tratándose de pago en plazos en parcialidades hasta de 12 meses;
- (ii) 1.25% mensual cuando sean parcialidades de más de 12 meses y hasta de 24 meses;
- (iii) 1.5% mensual cuando sean parcialidades superiores a 24 meses, así como en pagos a plazo diferido; y
- (iv) 1.125% para el caso de mora.

### **CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES**

Se elimina la facultad de las autoridades fiscales para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales en los que exista incosteabilidad, sin que se haya hecho referencia expresa de dicha circunstancia en la exposición de motivos.

### **BENEFICIO PARA CONTRIBUYENTES QUE HAN INCURRIDO EN INFRACCIONES DE COMERCIO EXTERIOR<sup>118</sup>**

Permanece el beneficio para aquellos contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2011, hubiesen incurrido en una infracción a las disposiciones aduaneras, específicamente en las que no proceda el embargo precautorio y, que a la misma fecha, no les haya sido impuesta la sanción correspondiente, siempre que ésta no exceda de 3,500 UDIS o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2011.

### **DISMINUCIÓN DE SANCIONES POR AUTOCORRECCIÓN FISCAL<sup>119</sup>**

Al igual que en el ejercicio pasado, para el ejercicio fiscal de 2011 se prevé una reducción del 50% de las multas derivadas del

---

<sup>118</sup> Art. 15, LIF.

<sup>119</sup> Art. 15, LIF.

incumplimiento de obligaciones fiscales distintas a las obligaciones de pago (multas formales), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Se corrija la situación fiscal;
- b) Que el pago se efectuó después de que las autoridades inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y antes de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o antes de la notificación del oficio de observaciones; y
- c) El pago incluya la multa reducida, contribuciones omitidas y sus accesorios.
- d) Si la corrección fiscal y el pago se efectúa después de que se levante el acta final o, en su caso, se notifique el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución de la liquidación, se pagará el 60% de la multa, en vez del 50%.

Quedan excluidas de la reducción en comento, aquellas multas impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso y aquellas infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación, previstas en el artículo 85, fracción I, del CFF.

Cabe recordar que existe un beneficio previsto por la LFDC<sup>120</sup>, respecto a la disminución de multas derivadas del incumplimiento del pago de contribuciones.

## **EXENCIONES<sup>121</sup>**

### **ISAN / vehículos de baterías eléctricas / motor de hidrógeno**

Se exime del pago del ISAN a la enajenación o importación definitiva de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como automóviles con motores eléctricos, que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

---

<sup>120</sup> Art. 17, LFDC.

<sup>121</sup> Art. 16, inciso B, LIF.

## Gas natural

Se exime del pago del DTA que se cause en la importación de gas natural; sin embargo, dentro de las fracciones arancelarias de la tarifa del IGI se encuentra el gas en estado gaseoso y en estado líquido, sin señalar si la exención es aplicable a ambas fracciones arancelarias.

### **CONDONACIÓN DE RECARGOS Y MULTAS IMSS<sup>122</sup>**

Se establece un esquema de condonación de recargos y multas para los patrones y demás sujetos obligados que regularicen sus adeudos fiscales con el IMSS, principalmente derivados de cuotas obrero patronales y capitales constitutivos, generados hasta el 30 de junio de 2010, siempre que se pague el monto total de los adeudos correspondientes en una sola exhibición.

Dichos contribuyentes deberán manifestar por escrito al IMSS a más tardar el 31 de marzo de 2011, su intención de acogerse al beneficio citado, así como la fecha en la que efectuarán el pago de sus adeudos, debiendo garantizar el interés fiscal.

El porcentaje de condonación dependerá de la fecha en la que se realice el pago del adeudo, según se explica a continuación: *(i)* antes del 31 de marzo la condonación de multas y recargos será del 100%; *(ii)* antes del 31 de mayo los recargos se condonarán en un 80% y las multas 90%; y *(iii)* antes del 30 de junio los recargos se condonarán en un 50% y las multas 90%.

La condonación será procedente aun cuando se refiera a créditos fiscales que estén siendo pagados a plazos, autorizándose la misma sobre los saldos insolutos, sin que proceda la devolución de cantidades ya pagadas.

Asimismo, será procedente sobre cuotas obrero patronales que estén siendo impugnadas, siempre que el patrón se desista del medio de defensa correspondiente.

---

<sup>122</sup> Art. 16 inciso C, LIF.



La resolución que recaiga a la solicitud de condonación, no constituirá instancia y, por consiguiente, no podrá ser impugnada ante los tribunales.

Al no señalarse expresamente que este estímulo no es acumulable para efectos de determinar el ISR, en consecuencia, el monto condonado será un ingreso acumulable.

### **TASA RETENCIÓN ANUAL INTERESES<sup>123</sup>**

Se prorroga hasta el 1 de enero de 2012 la entrada en vigor del régimen fiscal aplicable a los ingresos por intereses, estableciéndose que la tasa de retención anual para el ejercicio de 2011 para intereses pagados por el sistema financiero continuará siendo de un 0.60%.

Las instituciones del sistema financiero deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa descrita en el párrafo anterior, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, desde la fecha del inicio de la inversión o desde el día en que el contribuyente hubiese cobrado por última vez intereses y hasta el 31 de diciembre de 2011.

Deberá considerarse como saldo inicial al 1 de enero de 2012, el saldo que hubiese tenido la cuenta o activo financiero al 31 de diciembre de 2011.

En el caso de intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero, que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, las personas físicas deberán acumular los intereses devengados durante el ejercicio de 2011, debiéndose efectuar la retención del 20% sobre intereses nominales, conforme a lo previsto en el artículo 160 de la LISR.

Se establece que para efectos de la deducción para personas físicas del pago de intereses derivados de créditos hipotecarios, el monto de los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio 2011, se determinará de conformidad con el procedimiento previsto en el tercer párrafo del artículo 159 de la LISR.

---

<sup>123</sup> Art. 21, LIF.

Durante el ejercicio de 2011, los intereses pagados a bancos extranjeros estarán sujetos a una tasa del 4.9%, siempre que se cumpla con los requisitos legales establecidos para tal efecto.

### **IETU<sup>124</sup>**

Para efectos del IETU, se señala como obligación la presentación de la declaración informativa de conceptos que sirvieron de base para determinar la citada contribución, en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual.

Finalmente, se reitera que el crédito fiscal por "pérdidas" en el IETU correspondiente al ejercicio fiscal de 2011, no podrá acreditarse contra el ISR causado en tal ejercicio.

---

<sup>124</sup> Art. 21, fracción II, LIF.

## COMERCIO EXTERIOR

### REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010 Y ANEXOS

El 1 de julio entraron en vigor las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010, fecha en la que se publicaron en el DOF los Anexos 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28 y 29, publicándose el 6 de julio el Anexo 22.

De dichas reglas y anexos se destaca la reestructuración total de los numerales con los que se identificaban las reglas desde hace varios años, buscando, según dicho de la autoridad, una simplificación y acomodo lógico de las mismas; desafortunadamente, existen temáticas de ilegalidad y falta de regulación que no fueron solucionadas en esta oportunidad.

En lo relativo a cambios en el contenido de las reglas y anexos, si bien éstos fueron menores, resulta destacable lo siguiente:

#### **Causales de suspensión en el padrón de importadores<sup>125</sup>**

La suspensión ya no procederá cuando la documentación presentada por el importador contenga datos falsos, sino únicamente cuando la documentación sea falsa; anteriormente, se permitía suspender en este padrón a importadores aun cuando éstos no eran responsables de la veracidad o falsedad de ciertos datos (eg. la dirección de un proveedor extranjero).

No obstante que dicha modificación nos parece correcta, permanecen los vicios de inconstitucionalidad e ilegalidad en las diversas causales de suspensión en el padrón, persistiendo el procedimiento arbitrario de notificación, asimismo continúan los vicios e irregularidades respecto de los requisitos para el levantamiento de dicha suspensión, mismos que en su caso podrían ser impugnados por el contribuyente afectado.

---

<sup>125</sup> Regla 1.3.4., RCGMCE.

## **Retorno de mercancías y desistimiento del régimen<sup>126</sup>**

Se simplificó el procedimiento para efectuar el retorno de mercancías depositadas ante la aduana o para desistirse del régimen aduanero, destacándose que ya no será necesario que las mercancías retornen al extranjero por el mismo medio de transporte.

## **TLC Israel. Mercancías originarias<sup>127</sup>**

Se especifica que no perderán el carácter de originarias las mercancías que hayan estado en tránsito con transbordo, sin control aduanero, por los EUA, Canadá, Estados miembros de la UE o de la AELC.

## **Corrección de errores en pedimentos<sup>128</sup>**

Se establece la posibilidad de subsanar las irregularidades detectadas por las autoridades fiscales presentando un pedimento de rectificación con la novedad de que se deberá presentar también un escrito libre informado a la autoridad de la aplicación de este beneficio.

Específicamente, se incorpora la disposición del TLCUE que obliga a la autoridad aduanera mexicana en el caso de que un importador presente un certificado de origen europeo (EUR.1) con errores técnicos, a devolver el certificado y otorga un plazo de 30 días para obtener un certificado corregido, siendo criticable que el error que pudo ser originado por la autoridad aduanera que lo expidió, sea sancionado con una multa para el importador por mínima que ésta sea.

De manera plausible, también se aclara que en el caso de discrepancias en la clasificación arancelaria, incluso cuando en el certificado de origen se asiente una clasificación arancelaria distinta a la determinada por la autoridad mexicana, únicamente será aplicable una sanción menor por los datos inexactos y la autoridad no podrá considerar que no se acreditó el origen de los bienes y determinar diferencias considerables en el pago de los créditos a la importación.

Esta nueva redacción elimina en la práctica las consecuencias negativas para los importadores derivadas de un desafortunado criterio judicial –comentado en nuestra Actualización Tributaria 2009-, que consideró que

---

<sup>126</sup> Regla 2.2.7., RCGMCE.

<sup>127</sup> Regla 3.1.11., RCGMCE.

<sup>128</sup> Reglas 3.7.22. y 3.7.28., RCGMCE.

los errores en la clasificación arancelaria conllevaban de inmediato a la anulación del certificado de origen.

### **Retorno de empaques IMMEX<sup>129</sup>**

Se permite a empresas IMMEX el retorno de los empaques, utilizando el mismo pedimento de retorno de las mercancías importadas temporalmente.

### **Importación exenta de IVA / Anexo 27<sup>130</sup>**

Se establece como requisito adicional en las solicitudes de inclusión al Anexo 27 (que lista las fracciones arancelarias que se consideran exentas de IVA), el que en el escrito libre respectivo se manifieste bajo protesta de decir verdad que la mercancía será utilizada para los fines que se especifiquen en la resolución que en su caso emita la autoridad.

Cabe señalar que en la práctica difícilmente las autoridades autorizan la incorporación de mercancía en el citado Anexo, debiéndose analizar en dichos casos la oportunidad y procedencia de un juicio de amparo, al extenderse el alcance de la LIVA en un ordenamiento administrativo.

### **Devoluciones de IVA para IMMEX<sup>131</sup>**

Si bien no existieron cambios de fondo relevantes en las reglas del IVA y los procedimientos de IMMEX, se incorpora una nueva regla que remite a las empresas IMMEX que deseen pedir saldos a favor del IVA, a solicitarlo conforme a la RMF.

## **PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RMCE PARA 2010 Y SUS ANEXOS 3 Y 14**

El 3 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF la "Primera Resolución de Modificaciones a las RGMCE para 2010 y sus Anexos 3 y 14".

Entre las reformas más relevantes se encuentran la adición y modificación de diversos supuestos de suspensión de patentes

---

<sup>129</sup> Regla 4.3.24., RCGMCE.

<sup>130</sup> Regla 5.2.11., RCGMCE.

<sup>131</sup> Regla 5.2.13., RCGMCE.

aduanales y el establecimiento de diversas disposiciones referentes al mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la SHCP.

En relación con los Anexos 3 y 14, se establecieron las cantidades que deberán pagarse por la prestación de los servicios de segundo reconocimiento y el listado de secciones aduaneras en las que se activará una sola vez el mecanismo de selección automatizado, respectivamente.

## **SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RMCE PARA 2010 Y SUS ANEXOS**

El 24 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF la "Segunda Resolución de Modificaciones a las RMCE para 2010 y sus Anexos", siendo los cambios más relevantes los siguientes:

### **Esquema de pago "e5cinco"**

Se introduce una nueva forma de pago en materia aduanera, vigente a partir del 1 de enero del 2011, a través del esquema "e5cinco". Este esquema permite realizar el pago de derechos, productos y aprovechamientos a través de Internet o de ventanilla bancaria, presentando posteriormente el recibo de pago con sello digital o el original del comprobante de pago, respectivamente.

El acceso a dicho esquema se puede realizar en las páginas electrónicas del SAT o aduanas o mediante las instituciones de crédito autorizadas<sup>132</sup>.

El pago de los siguientes derechos se efectuará por medio del esquema "e5cinco":

La autorización para prevalidar electrónicamente los datos contenidos en los pedimentos<sup>133</sup>.

La autorización para el procesamiento electrónico de datos necesarios para llevar a cabo el control de la importación temporal de remolques, semirremolques y portacontenedores<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> Regla 1.1.13, RMCE.

<sup>133</sup> Regla 1.8.1, fracción VII, RMCE.

La concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior<sup>135</sup>.

La autorización para prestar los servicios de carga, descarga, estiba, acarreo y trasbordo de mercancías en recinto fiscal<sup>136</sup>.

La habilitación de un inmueble en forma exclusiva para la introducción de mercancías bajo el régimen de recinto fiscalizado estratégico y la autorización o prórroga para su administración<sup>137</sup>.

La autorización para la entrada o salida de mercancías del territorio nacional por lugar distinto al autorizado<sup>138</sup>.

La autorización para la entrada y salida de mercancías por tuberías, ductos, cables u otros medios de conducción<sup>139</sup>.

De igual manera se pagarán por esta vía: *(i)* el pago de derechos referentes a los titulares de concesiones o permisos para el uso, goce o explotación de bienes del dominio público que queden afectos a servicios públicos específicos o permisionarios de servicios portuarios; *(ii)* los derechos que se deben pagar por anualidades<sup>140</sup>; *(iii)* los derechos relativos a los servicios de análisis de laboratorio y *(iv)* los derechos de almacenaje<sup>141</sup>.

Asimismo, el IVA causado por el aprovechamiento por la prestación de servicios de prevalidación electrónica de datos<sup>142</sup>, así como el aprovechamiento que se debe pagar de la totalidad de los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías<sup>143</sup>, entre otros, se harán a través del esquema electrónico "e5cinco".

---

<sup>134</sup> Regla 1.9.6, fracción VII, RMCE.

<sup>135</sup> Regla 2.3.1, fracción IX, RMCE.

<sup>136</sup> Regla 2.3.3, fracción VIII, RMCE.

<sup>137</sup> Regla 2.3.6, fracción VIII, RMCE.

<sup>138</sup> Regla 2.4.1, fracción III, RMCE.

<sup>139</sup> Regla 2.4.4, RMCE.

<sup>140</sup> Regla 2.3.8., RMCE.

<sup>141</sup> Regla 3.1.22., RMCE.

<sup>142</sup> Regla 1.8.3., RMCE.

<sup>143</sup> Regla 2.3.8., fracción VII, inciso a), numeral 3., RMCE.

Como consecuencia de la introducción del esquema electrónico e5cinco, se hicieron diversas adecuaciones a las RMCE<sup>144</sup>.

### **Suspensión del Padrón de Importadores**

Se adiciona un supuesto en el cual procederá la suspensión en el Padrón de Importadores y/o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, cuando la Comisión Nacional de Seguridad Nuclear y Salvaguardias de la SE notifique que la licencia o autorización para el uso o comercialización de material radiactivo, fue suspendida o cancelada<sup>145</sup>.

Se eliminó como causal para la cancelación definitiva del Padrón de Importadores y/o Padrón de Importadores de Sectores Específicos, el supuesto cuando el contribuyente fuese suspendido en más de tres ocasiones de tal Padrón, dentro de un período de 5 años a partir de la primera suspensión.

### **Despacho de Mercancías**

Como regla general, los pedimentos únicamente pueden amparar las mercancías que se presenten para su despacho en un solo vehículo. Al respecto, se incluyen dentro de la regla especial que exceptúan de esta disposición, las mercancías de la misma calidad y, en su caso, marca y modelo, siempre y cuando se clasifiquen en la misma fracción arancelaria y no sea posible identificarse individualmente por contener un número de serie<sup>146</sup>.

Por otro lado, se especifica que se deja sin efectos el procedimiento de despacho de mercancías atendiendo a esta regla especial, en caso de que la mercancía no se desaduane en el plazo establecido (generalmente de 60 días naturales), cuando las autoridades detecten irregularidades tendientes a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales<sup>147</sup>.

---

<sup>144</sup> Reglas 4.5.14., 4.5.24., 4.5.26., 4.5.34., 4.6.9. y 4.8.1., RMCE.

<sup>145</sup> Regla 1.3.4., RMCE.

<sup>146</sup> Regla 3.1.14., fracción VII, RMCE.

<sup>147</sup> Regla 3.1.14., último Párrafo, RMCE.



## **Facilidades administrativas para empresas certificadas**

Se establece que las empresas con Programa IMMEX podrán efectuar, además de las importaciones temporales o retornos de mercancías (como se establecía con anterioridad), importaciones definitivas contenidas en un mismo vehículo<sup>148</sup>.

Asimismo, respecto de las importaciones definitivas que se efectúen en los términos antes señalados, no podrán realizarse pedimentos consolidados.

Las empresas con Programa IMMEX que bajo su programa fabriquen bienes del sector eléctrico, electrónico, de autopartes o automotriz, ya no podrán solicitar el plazo adicional de 18 meses para que las materias primas, partes y componentes que fueren importadas y posteriormente fueren retornadas al extranjero permanecieran en territorio nacional<sup>149</sup>.

## **Registro de despacho de mercancías / Empresas certificadas**

Se deroga el supuesto por el cual se eximía de la sanción por omisión de datos o por datos inexactos en el supuesto de rectificación de pedimento, con motivo del reconocimiento o segundo reconocimiento aduanal<sup>150</sup>.

## **Reparación de mercancías al amparo del Programa IMMEX**

Se permitirá a las empresas con Programa IMMEX que envíen maquinaria y equipo importados temporalmente al amparo de su programa a reparación o mantenimiento, a personas que no cuentan con programa, siempre que se presente el aviso respectivo antes del traslado.

Tal maquinaria y equipo podrá permanecer en las instalaciones de la empresa que preste el servicio, por un plazo de 6 meses, prorrogables previa notificación a las autoridades aduaneras<sup>151</sup>.

---

<sup>148</sup> Regla 3.8.4., fracción XV, RMCE.

<sup>149</sup> Regla 3.8.4., fracción XXII, inciso c), RMCE.

<sup>150</sup> Regla 3.8.3., fracción XV, RMCE.

<sup>151</sup> Regla 4.3.7., RMCE.

## **Importación de bebidas alcohólicas y tabaco**

Fueron modificadas las tasas aplicables a la importación de tales productos por residentes en la franja o región fronteriza, sin requerir los servicios de agente o apoderado aduanal. Se excluye a Bolivia de la aplicación de las tasas preferenciales otorgadas a los países con los cuales México cuenta con un TLC<sup>152</sup>.

Se modificaron las tasas aplicables a la importación de dichos productos a través de empresas de mensajería y paquetería; quedando igualmente excluido Bolivia de la aplicación de las tasas preferenciales, por los motivos antes señalados<sup>153</sup>.

## **Beneficios para empresas certificadas registradas**

Tratándose de importaciones temporales y previo al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, las empresas certificadas podrán rectificar, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se realice el despacho, los datos contenidos en el pedimento correspondiente<sup>154</sup>.

En el caso de mercancías importadas temporalmente para su reparación o transformación al amparo de su Programa IMMEX, las mismas podrán permanecer en el territorio nacional hasta 36 meses; y, en el caso de empresas certificadas, la permanencia de dichas mercancías podrá ser hasta de 60 meses<sup>155</sup>.

## **Procedimiento para transferir mercancías importadas temporalmente al amparo del Programa IMMEX**

En relación con las empresas con Programa IMMEX que importen temporalmente mercancías para su posterior transferencia a otras empresas con Programa IMMEX, entre otras, para llevar a cabo procesos de transformación, elaboración o reparación, o realizar el retorno de dichas mercancías, se establece el procedimiento correspondiente, mismo que, de manera general, consiste en lo siguiente<sup>156</sup>:

---

<sup>152</sup> Regla 3.4.2., RMCE.

<sup>153</sup> Regla 3.7.4., RMCE.

<sup>154</sup> Regla 3.8.4., fracción XXVI, RMCE.

<sup>155</sup> Regla 3.8.4., fracción XXVII, RMCE.

<sup>156</sup> Regla 4.3.25., RMCE.

Deberán presentarse ante el mecanismo de selección automatizado los pedimentos que amparen la transferencia.

La empresa que efectúe la primera transferencia de mercancías, deberá transmitir al SAAI la información correspondiente a los pedimentos que amparen el retorno.

Las empresas con Programa IMMEX que reciban las mercancías, deberán retornarlas mediante pedimento o importarlas en forma definitiva dentro de los 6 meses siguientes a la transferencia.

Es importante tomar en consideración que diversas reglas a lo largo de las RMCE fueron adaptadas con el objeto de hacer referencia específica a este procedimiento. Entre los trámites más relevantes que hacen referencia a este procedimiento, destacan los siguientes:

- a)** Cambio de régimen de importación temporal a definitivo de desperdicios por parte de empresas con Programa IMMEX<sup>157</sup>.
- b)** Importación temporal de las mercancías por parte de empresas con Programa IMMEX<sup>158</sup>.
- c)** Retorno a los EUA o Canadá, de los productos que resulten de los procesos de elaboración, transformación, reparación o ensamble respecto de los bienes que hubieren importado bajo alguno de los programas de diferimiento de aranceles, cuando el retorno sea efectuado por una empresa de comercio exterior<sup>159</sup>.
- d)** Pedimentos consolidados para transferencia de mercancías importadas temporalmente o destinadas al régimen de recinto fiscalizado estratégico, por parte de empresas con Programa IMMEX o personas que cuenten con autorización para destinar mercancías a dicho régimen, a otras empresas con Programa IMMEX, ECEX o a personas que cuenten con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Regla 1.6.8., RMCE.

<sup>158</sup> Regla 1.6.9., RMCE.

<sup>159</sup> Regla 1.6.13, fracción II, inciso d), RMCE.

<sup>160</sup> Regla I.6.16, RMCE.

- e) Operaciones de introducción de mercancías que se realicen por transferencias de mercancías con pedimentos virtuales<sup>161</sup>.
- f) Consideración de mercancías exportadas con motivo de la enajenación de mercancías autorizadas en los programas respectivos<sup>162</sup>.
- g) Procedimiento para la aplicación de la tasa del 0% del IVA en casos de enajenaciones o transferencias de mercancías que se consideren exportadas<sup>163</sup>.
- h) Devolución de mercancías que se hubieran transferido con pedimentos, recibidas por las empresas con Programa IMMEX, proveedores nacionales o personas que cuenten con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico<sup>164</sup>.

Es importante tomar en consideración que diversas reglas a lo largo de las RMCE fueron adaptadas con el objeto de hacer referencia específica a este procedimiento<sup>165</sup>.

### **Plazo de permanencia de mercancías en recinto fiscalizado<sup>166</sup>**

Se amplía el plazo de estancia de mercancías extranjeras que se introduzcan a través de un recinto fiscalizado. El plazo pasa de 2 años a 60 meses.

## **MODIFICACIÓN DE LAS TASAS APLICABLES A LAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**

El 18 de agosto de 2010 se publicó en el DOF un decreto mediante el cual se modifica y por el que se establece la tasa aplicable del IGI, para las mercancías originarias de los EUA.

---

<sup>161</sup> Regla 4.8.4, fracción I, RMCE.

<sup>162</sup> Regla 5.2.2., RMCE.

<sup>163</sup> Regla 5.2.3., RMCE.

<sup>164</sup> Regla 5.2.6., RMCE.

<sup>165</sup> Reglas 4.8.4., 4.8.6., 5.2.2., 5.2.3. y 5.2.6., RMCE.

<sup>166</sup> Regla 4.8.9., RMCE.

En el marco del incumplimiento por parte del gobierno de los EUA en sus obligaciones contraídas en el TLCAN y siguiendo las recomendaciones del panel arbitral que resolvió las diferencias entre dicho gobierno y el de México, en 2009 este último decidió suspender diversos beneficios a EUA, modificando diversas tasas preferenciales del IGI aplicables a los productos originarios de tal país.

Mediante esta publicación, se adicionan nuevas mercancías y se modifican diversas tasas respecto de la lista de aranceles aplicables a las mercancías ya mencionadas, quedando, asimismo, abrogado el decreto modificatorio de 2003 a que se hizo referencia anteriormente.

Es importante señalar que la SCJN ha declarado constitucional esta medida, tal como se analiza en la sección correspondiente a criterios judiciales, dentro de esta misma Actualización Tributaria 2011.

### **CRITERIOS NORMATIVOS DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL 2010**

El 30 de junio se publicó en la página electrónica del SAT, la "Compilación de Criterios Normativos en materia de Comercio Exterior y Aduanal".

Al respecto, consideramos que destacan las siguientes modificaciones/inclusiones a estos criterios:

#### **IVA en enajenaciones dentro de depósito fiscal<sup>167</sup>**

Las enajenaciones de mercancías importadas bajo el régimen de depósito fiscal efectuadas por un residente en el extranjero causarán el IVA, debiéndose retener dicho impuesto por el adquirente nacional.

El criterio concluye que en estas operaciones existen dos actos gravados: (i) la enajenación de bienes por parte de un residente en el extranjero, si los mismos son entregados en territorio nacional y (ii) la importación definitiva al extraer las mercancías del depósito fiscal.

Se debe mencionar que existen precedentes judiciales (tanto del TFJFA como de TCC) que resolvieron lo contrario, entre ello, el criterio que desechó la causación del IVA en esas circunstancias, mismos que analiza

---

<sup>167</sup> Criterio 1/2010/LIVA.

a profundidad en el apartado de Comercio Exterior y de Tesis relevantes de esta Actualización Tributaria 2011.

### **Documentación para acreditar valor en aduana<sup>168</sup>**

Las autoridades aduaneras para que, en la determinación del valor de transacción, se puedan solicitar las cartas de crédito, instrumentos negociables o constancia de transferencia de dinero que corresponda a producto importando.

### **Pago de DTA aun cuando sea un bien originario<sup>169</sup>**

Se aclara que si la importación de un bien originario de algún país con el que México tenga celebrado un TLC, no se importa al amparo de tal Tratado, ello genera el pago del DTA.

### **Negativa para sustituir mercancías confiscadas<sup>170</sup>**

No será posible sustituir por mercancías nuevas aquellas embargadas que han pasado a propiedad del Fisco Federal y que se encuentren deterioradas, lo que obligará a que en términos de la LA, el contribuyente pague el valor comercial (sin considerar su demérito) de las mercancías confiscadas.

### **Base del IVA respecto a mercancías que se extrae de depósito fiscal<sup>171</sup>**

En este criterio se desconoce una de las opciones que tienen los importadores para determinar el IVA y demás contribuciones al comercio exterior, pues limita ese cálculo únicamente a su actualización, desde la fecha de ingreso al depósito fiscal y a la fecha en que se extraiga la mercancía del citado depósito, cuando el propio artículo 120, segundo párrafo de la LA establece en adición a la citada actualización, la opción de considerar la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar de los EUA, desde la fecha de ingreso de la mercancía al depósito fiscal y a la fecha de extracción de la misma.

---

<sup>168</sup> Criterio 8/2010/LA.

<sup>169</sup> Criterio 10/2010/LA.

<sup>170</sup> Criterio 11/2010/LA.

<sup>171</sup> Criterio 17/2010/LA.

## **Enviar mercancías a la zona económica exclusiva, no implica su exportación o retorno al extranjero<sup>172</sup>**

Se precisa que la denominada zona económica exclusiva, situada fuera del mar territorial, se considera territorio nacional para efectos aduaneros y, por lo tanto, la mercancía enviada a tal zona no puede considerarse como exportada o, tratándose de importación temporal, no puede considerarse como retornada al extranjero.

Este criterio pasa por alto que el artículo 42, fracción V de la CPEUM señala que el territorio nacional comprende únicamente las aguas de los mares territoriales, mientras que el criterio en cuestión precisa una zona fuera del mar territorial.

## **Limitaciones para los pagos espontáneos, respecto a rectificación de pedimentos<sup>173</sup>**

En caso de que las autoridades fiscales notifiquen el inicio de un PAMA a cualquiera de las partes (importadores, exportadores, agentes o apoderados aduaneros), si se presenta la rectificación de un pedimento, no se considerará como pago espontáneo para la determinación de multas.

El criterio descrito es incorrecto, toda vez que si se notifica el inicio de algún PAMA al agente aduanal, quien generalmente es el responsable solidario, y no al obligado principal (importador o exportador), la rectificación del pedimento por parte del obligado principal sí debe considerarse como pago espontáneo, pues las notificaciones son actos personalísimos y, además, el agente aduanal, salvo para el despacho de mercancías para importación o exportación, no es representante legal de quien, en todo caso, resulta el obligado principal de cubrir las contribuciones al comercio exterior.

## **Retención de IVA por IMMEX a proveedores<sup>174</sup>**

Las empresas con Programa IMMEX, las que tengan un régimen similar o las que se dediquen a la industria automotriz terminal o manufacturera (de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal), se entienden obligadas a retener el IVA

---

<sup>172</sup> Criterio 20/2010/LA.

<sup>173</sup> Criterio 23/2010/CFE.

<sup>174</sup> Criterio 31/2010/IVA.

que les traslade su proveedor nacional; ello, a pesar de que a través de un decreto de fecha diversa, se establece la opción de no retener, por lo que un criterio normativo enfrenta a una norma administrativa de jerarquía superior.

**No se consideran que se importan definitivamente las mermas, aun cuando no se cumplan los requisitos respecto a la destrucción de desperdicios<sup>175</sup>**

No obstante que el artículo 109, tercer párrafo de la LA condiciona al cumplimiento de los requisitos respecto a la destrucción de desperdicios, para no considerar importadas de forma definitiva las mermas, el criterio a estudio, atinadamente señala que las mermas, por su propia naturaleza desaparecen y, por lo tanto, no pueden estar sujetas a régimen aduanero alguno, sin importar que se cumplan o no los requisitos legales respecto a la destrucción de desperdicios.

**Actualización de cuotas compensatorias de mercancías depositadas en las aduanas<sup>176</sup>**

El pago de las contribuciones deberá efectuarse dentro del mes siguiente al depósito de las mercancías ante la aduana o, dentro de los dos meses siguientes cuando se trate de aduanas de tráfico marítimo, por lo que al retirar las mercancías para su importación definitiva con posterioridad a los plazos citados, se deben de actualizar los impuestos al comercio exterior así como las cuotas compensatorias.

**Valor en aduana del software, información electrónica o instrucciones contenidas en un soporte<sup>177</sup>**

Para determinar el valor en aduana del soporte que contenga algún software, información electrónica o instrucciones, en principio sólo se considerará como valor en aduana el valor del soporte; sin embargo, sin señalar en qué casos o supuestos, el criterio establece la facultad de considerar como valor en aduana el que señale el importador, siempre que tal valor se encuentre asentado en la factura del software, información electrónica o instrucciones, aunque tal factura no haga referencia al soporte en el cual se contienen.

---

<sup>175</sup> Criterio 35/2010/LA.

<sup>176</sup> Criterio 40/2010/LA.

<sup>177</sup> Criterio 43/2010/LA.



### **Rectificación de pedimentos de mercancías en depósito fiscal (para aplicar preferencias arancelarias previstas por un TLC), al momento de extracción del depósito fiscal<sup>178</sup>**

Se precisa que para acceder a los beneficios de algún TLC, cuando no se contaba con el certificado de origen de las mercancías que ingresaron al depósito fiscal, a través de la rectificación del pedimento, la cual debe presentarse al momento de extracción de la mercancía del depósito fiscal, resulta indispensable que la preferencia arancelaria hubiera estado vigente a la fecha en que la mercancía ingresó al depósito fiscal y, además, que el certificado de origen se encuentre vigente al momento de la extracción de la mercancía con la rectificación del pedimento.

### **Valoración de documentos presentados fuera de plazo dentro del PAMA<sup>179</sup>**

Atinadamente se precisa que si se presenta documentación en un PAMA, posterior a que haya fenecido el plazo de los diez días establecido por los artículos 152 y 153 de la LA, la autoridad deberá valorarlos, siempre que no haya sido notificada la resolución definitiva; sin embargo, el criterio se limita a la valoración únicamente de documentación en la cual se determine el origen de las mercancías.

### **Negativa al pago de actualizaciones a favor de importadores<sup>180</sup>**

De manera cuestionable, este criterio considera que no es posible actualizar las cantidades que se determinen como saldo a favor por concepto de impuestos al comercio exterior, pues el artículo reglamentario que establece dicha facultad es omiso al respecto.

Lo anterior dejando de lado la aplicación supletoria del CFF, interpretando, de manera errónea, que resulta aplicable la prohibición señalada en dicho ordenamiento para compensar saldos a favor que deriven de impuestos federales distintos a los que se causen con motivo de la importación y, por ende, no pueden aplicarse las reglas de actualización contenidas en el CFF.

---

<sup>178</sup> Criterio 44/2010/LA.

<sup>179</sup> Criterio 48/2010/LA.

<sup>180</sup> Criterio 53/2010/RLA.

## **Momento en el que se entiende integrado el expediente, para efectos de contar el término de 4 meses para resolver un PAMA<sup>181</sup>**

Se precisa que el plazo de 4 meses para que se resuelvan los PAMAs, empezará a contarse una vez que se encuentre debidamente integrado el expediente, lo cual sucede cuando: (i) se presenten pruebas que no requieran desahogo; (ii) a partir del día siguiente en que concluya el plazo para ofrecer las pruebas, cuando no se haya ofrecido prueba alguna en el expediente; (iii) se hayan desahogado las pruebas ofrecidas que por su naturaleza requieran un desahogo especial; y (iv) se presenten pruebas fuera del plazo, a partir del día siguiente a aquel en que venció el plazo de 10 días, siempre que no se hubiese emitido resolución.

Sobre éste último punto, es importante destacar que el criterio se contrapone al Criterio 48/2010/LAD, que se refiere precisamente a la valoración de las pruebas, puesto que allí se menciona que las pruebas (documentales sobre origen de mercancías) se valorarán siempre que no se haya notificado la resolución, mientras que en este criterio se señala que tal valoración se hará siempre que no se haya emitido la resolución.

También es criticable que el criterio a estudio no aborde el tema del momento en que se encuentra integrado el expediente, en aquellos procedimientos que haya más de una parte involucrada y, por lo mismo, los términos de 10 días se computan por separado.

## **Importaciones de suplementos alimenticios<sup>182</sup>**

Conforme al criterio, los suplementos alimenticios no son "alimentos tradicionales" y su consumo es "opcional" y, por ende, no se consideran como "productos destinados a la alimentación", estando gravados a la tasa general tanto en su importación, como al enajenarse en territorio nacional.

Se intenta soportar dicho criterio atendiendo a los conceptos que la SCJN ha establecido respecto de lo que se entenderá como "producto destinado a la alimentación" relacionado con el concepto de sistema alimentario mexicano.

---

<sup>181</sup> Criterio 55/2010/LA.

<sup>182</sup> Criterio 58/2010/LIVA.

Este tema se analiza con mayor profundidad en el apartado de "Venta Directa" de esta Actualización Tributaria 2011.

## **IMMEX**

Decreto por el que se modifica el Diverso para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX)

El 24 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF el Decreto de referencia cuyas características principales son las siguientes:

### **Importación temporal de las fracciones arancelarias de acero**

En el artículo 4 del Decreto IMMEX y en los Anexos I-BIS, II y III, se establecen diversos bienes cuya importación temporal se encuentra regulada, señalándose plazos de retorno específicos.

Con la modificación del 24 de diciembre de 2010, se incluye un nuevo Anexo (Anexo I-TER) respecto a las mercancías que se pueden importar temporalmente, el cual se refiere a las fracciones arancelarias relativas al acero, bienes que podrán permanecer en territorio nacional hasta por nueve meses<sup>183</sup>.

También se señala que la SE determinará mediante acuerdo, los requisitos que deberán cumplirse para efectuar la importación temporal de los bienes comprendidos en el Anexo I-TER<sup>184</sup>.

### **Empresas certificadas**

Se eliminan algunos beneficios exclusivos para empresas certificadas, los cuales ahora se otorgan a todas las empresas con Programa IMMEX<sup>185</sup>.

Se adicionan como beneficios exclusivos para las empresas certificadas, el realizar el Programa IMMEX en modalidad de servicios, respecto a las

---

<sup>183</sup> Art. 4, Decreto IMMEX.

<sup>184</sup> Art. 5, fracción I, Decreto IMMEX.

<sup>185</sup> Art. 6, fracción I, III y V, Decreto IMMEX.

fracciones arancelarias relativas al acero (Anexo I-TER)<sup>186</sup>, así como estar eximidas de tramitar la ampliación del Programa, respecto a la importación o exportación de mercancías señaladas en los Anexos I-BIS, I-TER, II y III<sup>187</sup>.

### **Beneficios a empresas con Programa IMMEX**

Se creó un artículo 6-Bis en el Decreto IMMEX, a través del cual las empresas que cuenten con Programa IMMEX estarán eximidas de las siguientes obligaciones:

- (i) Inscribirse en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, salvo que se trate de mercancías que puedan representar un riesgo en materia de salud pública y seguridad nacional.
- (ii) Tramitar la ampliación del Programa para incorporar tanto las mercancías necesarias para realizar sus procesos de manufactura, como los productos finales a exportar. Este beneficio no será aplicable respecto de las mercancías señaladas en los Anexos I-BIS, I-TER, II y III, salvo que se trate de empresas certificadas.
- (iii) Tramitar el despacho aduanero de mercancías en aduanas autorizadas y horarios especiales para su importación (salvo aquellas que representen riesgo en materia de salud pública o seguridad nacional).

Como se mencionó, estos tres beneficios hasta antes de la reforma al Decreto IMMEX, eran exclusivos para empresas certificadas.

### **Requisitos para solicitar el Programa IMMEX**

Se modifica el artículo 11 del Decreto IMMEX para establecer los siguientes requisitos adicionales para solicitar y obtener autorización a un Programa IMMEX:

- (i) Se prevé que el SAT emita una opinión previa favorable para que la SE autorice un Programa.

---

<sup>186</sup> Art. 4, fracción III, Decreto IMMEX.

<sup>187</sup> Art. 6-Bis, fracción II, Decreto IMMEX.

- (ii) Las nuevas solicitudes al Programa deberán incluir los datos de los socios y accionistas de las personas morales.
- (iii) La descripción detallada del proceso productivo o servicios es obligatoria para solicitar el Programa, puesto que antes de la reforma, sólo debían presentar tal descripción quienes pretendían importar insumos.
- (iv) En caso de que el Programa se solicite bajo la modalidad de servicios o que se pretenda importar temporalmente las mercancías señaladas en los Anexos I-BIS, I-TER, II y III, se deberá elaborar un programa de inversión que deberá contener la información relativa a los locales en los que se llevarán a cabo las operaciones, incluyendo la descripción de las inversiones en bienes inmuebles, maquinaria y equipo, los planos de ubicación, fotografías y planos de las instalaciones de los locales que correspondan, así como el número de personal contratado (directa e indirectamente), el valor estimado de importaciones y el volumen estimado de la producción o del servicio.
- (v) Cuando se solicite la importación temporal de las mercancías señaladas en los Anexos I-BIS, I-TER, II y III, se llevará a cabo una visita conjunta de la SE y el SAT, para constatar que el interesado cuente con la capacidad instalada para procesar las mercancías a importar o para realizar el servicio objeto del Programa solicitado.

Si como resultado de la visita se constata que el interesado sólo cuenta con el inmueble en el que se llevarán a cabo las operaciones, se autorizará un Programa por un periodo preoperativo de tres meses y, con base en el mismo, el solicitante únicamente podrá importar la mercancía señalada en la fracción III del artículo 4 del Decreto IMMEX<sup>188</sup>.

---

<sup>188</sup> Tal mercancía es la siguiente: (i) maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinadas al proceso productivo; (ii) equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicaciones y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad; así como aquéllos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación y otros vinculados con el proceso productivo; y (iii) equipo para el desarrollo administrativo.

Transcurrido el periodo preoperativo (o antes, a petición del solicitante del Programa), se deberá llevar a cabo una nueva visita de inspección, a fin de verificar que el peticionario haya instalado la maquinaria y el equipo necesario para la realización del Programa.

Finalmente, se derogó la obligación de presentar coordenadas geográficas.

En caso que se autorice el Programa, la SE asignará un número que deberá ser utilizado en todos los trámites relativos al Programa y, a partir de la modificación al Decreto IMMEX, el Programa ya no deberá ser publicado en el DOF<sup>189</sup>.

### **Obligaciones de empresas con Programa**

Se establecen dos nuevas obligaciones a cargo de las personas morales que tengan un Programa autorizado, las cuales son: (i) las importaciones de las mercancías descritas en los Anexos I-BIS, I-TER, II y III, serán las únicas que deben estar expresamente autorizadas en el Programa; y (ii) notificar a la SE los cambios de socios, accionistas o representante legal<sup>190</sup>.

Se elimina la obligación de proporcionar coordenadas geográficas.

### **Cancelación del Programa**

Se replantean las causales de cancelación de los Programas IMMEX, introduciéndose una nueva causal y eliminándose cuatro<sup>191</sup>.

La causal de cancelación que se introduce, consiste en que la autoridad determine que los socios y/o accionistas se encuentren vinculados con alguna empresa a la cual se le hubiere cancelado su Programa IMMEX.

Cabe señalar que no existe definición respecto a que se entiende con vinculación de los socios o accionistas, lo que puede dar lugar a incertidumbre jurídica para la aplicación de tal causal de cancelación.

---

<sup>189</sup> Art. 18, Decreto IMMEX.

<sup>190</sup> Art. 24, fracción III y VIII, Decreto IMMEX.

<sup>191</sup> Art. 27, Decreto IMMEX.

Las causales de cancelación que se eliminan son: *(i)* el incumplimiento con alguna de las obligaciones establecidas en el Programa (sólo es causal de cancelación, el incumplimiento con las obligaciones establecidas en el Decreto IMMEX); *(ii)* no realizar operaciones de comercio exterior en los últimos doce meses; *(iii)* no llevar la contabilidad, registros, inventarios actualizados o medios de control a que esté obligado; y *(iv)* encontrarse sujeta a un procedimiento administrativo en materia aduanera, por algún crédito fiscal.

Respecto al procedimiento de cancelación del Programa, se establece que el mismo será de oficio.

No procederá el inicio de cancelación del Programa IMMEX, en relación con las personas morales con registro de empresa certificada o las que tengan más de cinco años operando y cuenten por lo menos con 500 empleados inscritos al IMSS y el valor de aduana de las mercancías para la operación del programa que haya importado temporalmente sea superior a 20 millones de dólares, en los siguientes casos:

- (i)* cuando cometan, por primera ocasión una infracción y la misma no implique más del 15% del valor en aduana de las mercancías importadas temporalmente en el año calendario anterior; y
- (ii)* cuando se cometa alguna irregularidad administrativa que no origine una omisión en el pago de contribuciones o cuotas compensatorias y tal irregularidad se subsane dentro de los 10 días hábiles siguientes a que surta efecto la notificación de tal irregularidad.

Resulta criticable que sólo se otorgue el beneficio antes detallado a ciertas personas, cuando por las características de los supuestos materia del beneficio, podría extenderse a casi todas las empresas que cuenten con Programa IMMEX.

### **Definición de maquila para efecto de la LISR**

Se establece una nueva definición, para efectos de la LISR de las operaciones de maquila a que se refiere el artículo 2 de tal Ley. Básicamente, se elimina la maquila por elaboración, manteniéndose únicamente las operaciones de maquila por transformación<sup>192</sup>.

---

<sup>192</sup> Art. 33, Decreto IMMEX.

Se consideran como transformación, los procesos que se realicen con las mercancías, consistentes en: la dilución en agua o en otras sustancias; el lavado o limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación; el ajuste, limado o corte; el acondicionamiento en dosis; el empaçado, reempaçado, embalado o reembalado; el sometimiento a pruebas, y el marcado, etiquetado o clasificación, así como el desarrollo de un producto o mejora en la calidad del mismo (excepto tratándose de marcas, avisos comerciales y nombres comerciales).

Los requisitos para considerar que se llevan a cabo operaciones de maquila, para efectos de la LISR son:

- (i) Que las mercancías sean suministradas por un residente en el extranjero con motivo de un contrato de maquila (al amparo de un Programa).
- (ii) Que las mercancías sean sometidas a un proceso de transformación o reparación.
- (iii) Que las mercancías sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero (incluyendo aquellos efectuados por operaciones virtuales y sin tener que retornar al extranjero las mermas y desperdicios).
- (iv) Si se incorporan en los procesos de reparación o transformación mercancías nacionales o extranjeras que no sean importadas temporalmente, éstas deberán exportarse (o retornarse al extranjero), conjuntamente con las importadas temporalmente.
- (v) Que los procesos de transformación y reparación se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero con el que las empresas con Programa tengan celebrado un contrato de maquila y siempre que tal maquinaria y equipo no haya sido propiedad de la maquiladora o de otra empresa residente en México que sea parte relacionada.



- (vi) Para poder utilizar maquinaria y equipo propiedad de la empresa que maquila o arrendada a un residente en México que no sea parte relacionada, el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila deberá ser propietario de, al menos, 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila.
- (vii) Que se cumplan los requisitos de los Tratados para evitar la doble tributación celebrados por México con el país del cual es residente el extranjero, incluyendo los acuerdos amistosos.

Resulta criticable que conforme a la definición anterior de maquila para efectos de la LISR, sólo se considera como maquila a la mercancía que se retorne al extranjero, cuando en los propios programas se aprueba que un porcentaje de la mercancía puede ser enajenada en territorio nacional. Esta inconsistencia debería analizarse para determinar si, en su caso, existe alguna consecuencia respecto a la posible configuración de un EP.

### **Definición de maquila para efecto de la LIVA**

La anterior definición de maquila contenida en el Decreto se mantuvo únicamente para efectos de la LIVA y, por lo tanto, será operación de maquila, la operación de manufactura que las empresas con Programa IMMEX realicen al amparo del Decreto y, operación de submaquila, será la operación de submanufactura que se realice en los términos del mismo<sup>193</sup>.

Las empresas con Programa IMMEX que exporten mercancías, tendrán derecho a la devolución del IVA cuando obtengan saldo a favor, en un plazo que no excederá de 20 días hábiles.

### **Abrogación de programas ALTEX y ECEX**

Se abrogan los Decretos de los programas ALTEX y ECEX, publicados en el DOF del 3 de mayo de 1990 y 11 de abril de 1997, respectivamente, al considerar que dentro del Decreto IMMEX ya se incluyen los beneficios establecidos en tales programas<sup>194</sup>.

---

<sup>193</sup> Art. 34, Decreto IMMEX.

<sup>194</sup> Art. Cuarto Transitorio, Decreto IMMEX.

Las constancias expedidas al amparo de los programas ALTEX y ECEX continuarán vigentes, siempre que sus titulares presenten ante la SE y a más tardar el último día hábil de mayo de cada año, un reporte anual de operaciones correspondientes al ejercicio fiscal inmediato anterior.

Asimismo, los titulares de los programas que se abrogan, podrán solicitar un Programa IMMEX, siempre que cumplan con los requisitos respectivos<sup>195</sup>.

### **Entrada en vigor de las modificaciones al Decreto IMMEX**

Las modificaciones al Decreto IMMEX publicadas en el DOF el 24 de diciembre de 2010 entrarán en vigor a los 90 días naturales siguientes a su publicación, salvo por: *(i)* la definición de maquila para la LISR, *(ii)* la definición de maquila para la LIVA, y *(iii)* la derogación de los programas ALTEX y ECEX, los cuales entrarán en vigor el 1 de enero de 2011<sup>196</sup>.

### **ENAJENACIÓN / IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS. DEPÓSITO FISCAL**

En el marco de las operaciones de comercio internacional, el destinar una mercancía que será importada de manera definitiva al régimen de depósito en un almacén general, constituía una práctica que resultaba conveniente desde varios puntos de vista (eficiencia fiscal y aduanera, logística, comercial, etc.).

En efecto, generalmente el exportador/proveedor extranjero introducía las mercancías respectivas a un almacén general de depósito, mismas que serían importadas (pagando el correspondiente IVA) por el adquirente/cliente residente en México.

En este sentido, la enajenación o transmisión de propiedad de la mercancía respectiva podía ocurrir en cualquiera de los siguientes momentos y lugares:

- (i)* En el extranjero, siendo que en estos casos el proveedor únicamente tenía la obligación de entregar la

---

<sup>195</sup> Art. Quinto Transitorio, Decreto IMMEX.

<sup>196</sup> Art. Primero Transitorio, Decreto IMMEX.

mercancía en el depósito fiscal para que el ahora propietario nacional, efectuase su importación,

En este caso, la postura mayoritaria consistió en considerar que la enajenación no había ocurrido en territorio nacional y la entrega jurídica respectiva se efectuaba en el extranjero, por lo que no se causaba IVA al considerar que el acto se llevó a cabo en el extranjero.

Lo anterior, aun cuando la entrega física del bien se llevaba a cabo en el depósito fiscal o al momento del retiro de las mercancías de tal esquema aduanero.

- (ii) En el depósito fiscal, situación en la cual se consideraba que el residente en México adquiriría los bienes que se encontraban en el almacén correspondiente y posteriormente los retiraba o importaba.

En este caso, la interpretación mayoritaria respecto del tratamiento del IVA concluía que el único IVA que se causaba era el de importación por parte del adquirente, pues se argumentaba que el depósito fiscal no se consideraba "territorio nacional" para efectos de dicha contribución y que la operación no podía estar sujeta a un doble gravamen (por la enajenación en el depósito ubicado en México y por la importación subsecuente).

- (iii) Una vez efectuada la importación/retiro, el residente en México se entendía adquirente de los bienes respectivos (es decir, eran facturados y se transmitía el bien cuando previamente había estado ya en posesión del particular residente en México).

El tratamiento que generalmente se otorgaba por los particulares a esta variante era considerar que la única operación gravada con IVA era el retiro/importación del bien.

Las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación han efectuado revisiones y fincado créditos fiscales respecto de las operaciones antes comentadas, en las cuales han argumentando que, a su parecer, existen dos actos gravados: (i) la enajenación en territorio nacional por parte de un extranjero y (ii) la

importación de la mercancía efectuada por el adquirente residente en México.

Inclusive, las autoridades emitieron en junio del 2010, el criterio normativo en materia de comercio exterior 1/IVA/2010 que establece lo siguiente:

“Retención y pago del Impuesto al Valor Agregado por ventas en depósito fiscal cuando el enajenante es residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, a un residente en territorio nacional.

Para efectos del artículo 1-A, fracción III segundo y cuarto párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y morales están obligadas a efectuar la retención del impuesto al valor agregado por adquirir mercancías que se encuentran en depósito fiscal, que enajenen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, aun y cuando en este régimen exista una condición suspensiva respecto al pago de los impuestos que se causan con motivo de la operación de comercio exterior, entre los que se encuentra el impuesto al valor agregado, ya que para efectos del artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor agregado, la enajenación en territorio nacional se configura cuando en él se realice la entrega material del bien por el enajenante.

Lo anterior, derivado de que se efectúan dos operaciones para efectos del impuesto al valor agregado, una por la enajenación de bienes por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, mismos que son entregados en territorio nacional y por otra parte, la importación definitiva al país al extraer las mercancías.”

Ahora bien, tanto el TFJFA como ciertos TCC han resuelto en algunos casos, controversias entre particulares y el SAT respecto de este tema, otorgándole la razón al contribuyente, en el sentido que el único IVA que se causa en este tipo de operaciones será por la importación de la mercancía, ello como se puede observar de lo siguiente:

*VALOR AGREGADO. LA EMPRESA EXTRANJERA QUE INTRODUCE MERCANCIAS AL PAÍS BAJO EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL, NO ESTÁ OBLIGADA A RETENER EL IMPUESTO RELATIVO SI*

*POSTERIORMENTE ÉSTAS SON IMPORTADAS DEFINITIVAMENTE POR UNA PERSONA DIVERSA. El artículo 1o.-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, impone a las personas físicas y morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, la obligación de retener el impuesto que corresponda, cuando tales actos se realicen dentro del territorio nacional. Por otra parte, conforme a los artículos 119 y 120 de la Ley Aduanera, el régimen de depósito fiscal es el almacenamiento de mercancías, tanto de procedencia extranjera como nacional, en un almacén general de depósito autorizado de acuerdo con la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, y cuando sean de procedencia extranjera podrán ser retiradas del lugar de almacenamiento para ser importadas definitivamente, previo pago de los impuestos al comercio exterior y del derecho de trámite aduanero. En estas condiciones, depositadas en un almacén autorizado, aquéllas no pierden su calidad de productos extranjeros ni se entiende que a partir de ese momento fueron importadas sino, únicamente, que se situaron en un almacén para su despacho. Por tanto, la empresa extranjera que introduce mercancías al país bajo el régimen de depósito fiscal, las cuales posteriormente son importadas definitivamente por una persona diversa -aun cuando ésta pueda ser la finalidad del almacenaje-, no está obligada a retener el impuesto al valor agregado, porque el importador es quien debe pagar aquella contribución, en términos del artículo 24, fracción I, de la ley relativa, ya que considerar que ambas están obligadas a ello, llevaría a establecer un doble pago por el mismo hecho imponible<sup>197</sup>.*

*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.- Tratándose de mercancía que se encuentra en un almacén general de depósito bajo el régimen referido, se tiene que la misma no ha sido introducida al país en términos de la Ley Aduanera y de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que no se actualiza una enajenación en territorio nacional. Lo anterior, ya*

---

<sup>197</sup> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO AUXILIAR, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO. Amparo directo 157/2010. Unión Química, S.A. de C.V. 20 de agosto de 2010.

*que de los artículos 119 y 120 de la Ley Aduanera se colige que en el caso de mercancías destinadas al depósito fiscal las mismas deben cumplir en la aduana en que se despachen con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a dicho régimen, acompañar el pedimento con la carta de cupo y determinar los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias, sin embargo, dichos impuestos y cuotas, así como los demás impuestos aplicables a la importación definitiva serán causados hasta que la mercancía sea extraída del almacén respectivo con esa finalidad; lo que se relaciona con el artículo 24, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado del que se desprende que dicho impuesto, respecto de la importación de mercancía que se encontraba en un almacén general de depósito en el régimen de depósito fiscal, se causa cuando la mercancía se extrae del almacén para ser importada, por ser hasta ese momento, que la mercancía se entiende introducida al país; por tanto, si para efecto de enterar el impuesto al valor agregado con motivo de la importación, se estima que tal acto se perfecciona hasta que la mercancía ingresa al país, y para el caso específico de la mercancía que se encuentra en depósito fiscal se estima que la mercancía ha ingresado al país hasta que la misma se extraída del almacén general de depósito, resulta evidente que la introducción de la mercancía al territorio nacional no se perfecciona mientras la mercancía se encuentra en el almacén general de depósito, de modo que es ilegal que en el caso en estudio la autoridad sostenga que dentro del almacén en cuestión se actualizó una enajenación en territorio nacional por la cual el proveedor extranjero que envió las mercancías al almacén debía trasladar impuesto al valor agregado a la actora y que ésta debía retenerlo por disposición del artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues para efectos de la ley en cita la mercancía no había sido introducida aún al país, de modo que no pudo haber una enajenación en territorio nacional, que es el acto gravado en la fracción I del artículo 1 de la ley referida. En otras palabras, resultaría incongruente que el impuesto al valor agregado por importación se causara hasta que se extrae la mercancía del almacén, por ser ese el momento en que la misma se introduce al territorio nacional, y que se sostuviera que antes de ello, mientras estuvo en el almacén general de depósito, se generó una enajenación en territorio nacional<sup>198</sup>.*

---

<sup>198</sup> Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2 de abril de 2009. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3229/08-06-01-7.

*LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- OBJETO DEL IMPUESTO EN LA OPERACIÓN JURÍDICA DE IMPORTACIÓN. LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004.- (.....)si en una operación internacional de importación la autoridad pretende que la importadora retenga el impuesto al valor agregado por la enajenación de la mercancía que se importa, tal determinación resulta ilegal. Lo anterior es así, porque el enajenante-exportador y adquirente-importador, son dos aspectos de un mismo acto jurídico, esto es, por un lado el vendedor o enajenante consistente en el proveedor extranjero de la mercancía (con domicilio en los Estados Unidos de América), y, por otro lado, el comprador o adquirente, (actora en el juicio), por lo que únicamente debe pagarse el impuesto al valor agregado por la importación de la mercancía<sup>199</sup>.*

Tomando en cuenta lo anterior y reconociendo que los precedentes judiciales son aislados, es altamente probable que las autoridades fiscales continúen aplicando el criterio antes señalado siendo este un tema que se deberá resolver en definitiva en nuestros tribunales, inclusive determinando la validez de otros argumentos en materia de legalidad y, en su momento, de constitucionalidad de la norma aplicable. Por lo tanto, se debe resaltar que ante una revisión y posterior liquidación por parte del SAT, el particular deberá analizar minuciosamente los hechos y elementos del caso, para determinar si efectivamente ocurrió la enajenación en México o si existió entrega material de la mercancía en territorio nacional. Para tales efectos y con la finalidad de concluir si estamos o no ante una doble causación del IVA, resultará necesario revisar los términos de los acuerdos comerciales (incluyendo INCOTERMS) que regulan la adquisición de dichos bienes, así como la legislación nacional/ extranjera aplicable e inclusive las convenciones internacionales que regulan la materia de enajenación de mercaderías.

## **REVISIONES DE ORIGEN / TRATADOS LIBRE COMERCIO**

Las autoridades fiscales mexicanas han considerado un tema prioritario en materia de valuación de riesgo y programación de auditorías de

---

<sup>199</sup> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3229/08-06-01-7 Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de abril de 2009.

comercio exterior, la revisión de aspectos relacionados con el cumplimiento de reglas y procedimientos en materia de origen.

Derivado de lo anterior, en los últimos años se ha incrementado el inicio de facultades de revisión al amparo de los diversos TLC que ha firmado nuestro país.

De igual forma, las autoridades de los países con los que México ha celebrado tratados, están aplicando ya revisiones de origen respecto de mercancías exportadas desde este país.

En términos de lo anterior, vale recordar que la aplicación del trato arancelario preferencial para la importación de mercancías, previsto en los diversos TLC que ha firmado nuestro país, requieren que el importador acredite que la mercancía resulta originaria de una de las partes integrantes.

Para tales efectos, cada tratado tiene reglas específicas para determinar si la mercancía respectiva cumple o no con las denominadas "reglas de origen", ya sea por su propia naturaleza o bien por el proceso de transformación que se llevó a cabo en el país exportador (o en la región cubierta por el tratado en cuestión) aplicando el "salto arancelario" o fórmulas de contenido o valor de insumos regionales/nacionales.

Para demostrar el derecho a tales preferencias arancelarias, se utiliza generalmente la emisión de un certificado de origen que puede ser expedido por el productor o el exportador o inclusive por el Estado contratante respectivo (en el caso del TLCUEM y otros TLCs); mismo que, dependiendo de cada tratado, deberá cumplir con diversos requisitos tanto respecto del formato utilizado, así como en la nomenclatura aplicada para su llenado.

Ahora bien, dentro de los TLC, los países contratantes cuentan con facultades para efectuar revisiones de origen, con la finalidad de corroborar que la importación correspondiente se hubiese efectivamente encontrado protegida por la preferencia arancelaria aplicable.

A este respecto, la verificación de origen, dependiendo de las reglas específicas de cada TLC, se llevarán a cabo con el productor o con el exportador de la mercancía o inclusive la autoridad competente del país exportador, ya sea mediante la emisión de un cuestionario (que inclusive puede implicar varias etapas de requisición de información) o con la práctica de una visita directa a tales personas o un procedimiento específico con tales autoridades (TLCUEM, entre otros).



La conclusión de dichas visitas podría acarrear una negación del trato preferencial, lo que conllevará, por una parte, para el exportador una negación de beneficios arancelarios sobre mercancías idénticas, implicando una problemática práctica al efectuar futuras operaciones (inclusive con distintos clientes que no fueron objeto del acto sujeto a revisión) y por su parte, en la persona del importador, la determinación de créditos fiscales.

Tomando en cuenta la gravedad de lo anterior, el importador mexicano debe tener especial cuidado en los controles establecidos en esta materia, pues, en la práctica, es común observar problemáticas que van desde errores en cuestiones formales relacionadas con el llenado de los certificados, hasta certificados emitidos por una persona no facultada o inclusive certificados emitidos sin tener certeza sobre si el producto califica como originario.

Más aún, si el exportador o el importador ya se encuentran sujetos a facultades de comprobación en materia de origen de mercancías, el importador mexicano deberá mantener amplia comunicación con el exportador para de cerciorarse que, de ser notificadas algún requerimiento, sean llenados de forma correcta los cuestionarios de verificación, o, inclusive atendidas debidamente las visitas respectivas.

Sobre este punto, es común que el SAT envíe cuestionarios a través de empresas de mensajería, mismas que únicamente entregan dicho cuestionario, sin cerciorarse con quién se está dejando esta documentación de gran importancia, lo que puede acarrear que el productor o exportador no atiendan con el cuidado debido este procedimiento.

Al respecto, cabe mencionar que nuestros tribunales han resuelto que el procedimiento anterior (previsto en los TLC) es válido siempre que quien reciba el cuestionario sea el representante legal y quede así manifestado en algún documento (circunstancia que nunca ocurre con una entrega de paquetería), como se desprende de la siguiente tesis:

*NOTIFICACIÓN AL EXPORTADOR DE LA RESOLUCIÓN MEDIANTE LA CUAL SE NIEGA EN FORMA DEFINITIVA EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL A LAS EXPORTACIONES REALIZADAS A MÉXICO.- SU LEGALIDAD CUANDO SE REALIZA POR CONDUCTO DE UNA EMPRESA DE MENSAJERÍA ESPECIALIZADA.- De conformidad con lo dispuesto en las Reglas 46, fracción I, y 55 de la Resolución por la que se Establecen las Reglas de Carácter General Relativas a la Aplicación de las Disposiciones en Materia Aduanera del Tratado de Libre Comercio de*

*América del Norte, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 15 de septiembre de 1995, la notificación de la resolución a través de la cual la autoridad aduanera determine, como resultado de una verificación de origen, que un bien objeto de la verificación no califica como originario, debe realizarse al exportador o productor del bien por correo certificado con acuse de recibo o por cualquier otro medio que haga constar la recepción de dicha resolución; por tanto, si la diligencia respectiva se realiza por conducto de una empresa de mensajería especializada, para que la notificación sea legal, es necesario que conste que la misma se entendió con el exportador o con su representante legal<sup>200</sup>.*

Inclusive, es importante destacar que diversas instancias judiciales han reconocido la facultad para el importador de acudir, en algunos casos específicos, a medios de defensa para reclamar las violaciones que ocurran en el procedimiento de verificación de origen que se lleva con el exportador<sup>201</sup>.

Por todo lo anterior, de manera preventiva o ante una revisión de origen por las autoridades fiscales (mexicanas o extranjeras) resulta importante analizar a detalle cada caso en particular, para efecto de determinar: (i) si el bien clasifica como originario, (ii) si se tiene la documentación necesaria para respaldar la conclusión anterior, (iii) si el certificado fue llenado correctamente y (iv), de estar ya en un marco de revisión, la oportunidad procesal así como el medio idóneo para defenderse, tanto por parte del exportador, como del importador, cuidando los conceptos y plazos que resulten aplicables en términos de la legislación interna así como los diversos TLC que ha firmado nuestro país.

---

<sup>200</sup> Juicio No. 9735/00-11-06-2/688/01-S1-03-03.- Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Febrero del 2002.

<sup>201</sup> TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. EL IMPORTADOR PUEDE RESENTIR UNA AFECTACIÓN A SU INTERÉS JURÍDICO QUE LO LEGITIME A IMPUGNAR LA RESOLUCIÓN QUE DECLARE LA INVALIDEZ DEL CERTIFICADO DE ORIGEN EXPEDIDO POR EL EXPORTADOR O PRODUCTOR. DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 350/2007.

JUICIO DE NULIDAD. PROCEDE PARA RECLAMAR LAS VIOLACIONES EN QUE INCURRE LA AUTORIDAD FISCAL AL LLEVAR A CABO EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN PREVISTO EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Revisión fiscal 2029/2001.

## **REGALÍAS INCREMENTABLES AL VALOR EN ADUANA**

En los últimos años, dentro de las facultades de comprobación en materia de comercio exterior las autoridades han revisado la correcta determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas (mismo que sirve de base para el pago de IGI, IVA y DTA), específicamente en lo relativo a los ajustes incrementables al valor de transacción por concepto de regalías pagadas al extranjero.

Las autoridades han interpretado que existe obligación de incrementar al valor de transacción, el importe de las regalías o derechos de licencia, aun cuando no se actualicen todos los requisitos previstos en las disposiciones legales aplicables.

Es de resaltar que las autoridades llegan al extremo de considerar que se actualiza el supuesto de incrementable, aun en el caso en el que el extranjero que recibe el monto de las regalías no es quien exporta/enajena la mercancía respectiva.

### **Marco jurídico aplicable**

El artículo 64 de la LA establece que la base gravable del IGI es el valor en aduana de las mercancías, mismo que está constituido por el valor de transacción, es decir, el precio pagado en la operación de compraventa entre un exportador/vendedor y un importador/comprador<sup>202</sup>.

Por su parte, el artículo 65 de la LA, establece que el valor de transacción de las mercancías importadas se ajustará, entre otros conceptos, con las regalías y derechos de licencia que estén relacionadas con las mercancías objeto de valoración, cuando éstas no estén incluidas en el precio, siempre que el importador las tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de tales mercancías y que el incremento se realice sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

---

<sup>202</sup> Estos artículos están inspirados en el "Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" de la OMC, en las notas explicativas de la OMC y en los criterios del Comité de Valoración Aduanera de dicha organización, los cuales delimitan los casos en que debe incrementarse las regalías a los precios pagados en la importación de mercancías.

Estos ajustes tienen como finalidad la reconstrucción de todo el precio realmente pagado o por pagar por el importador/comprador por las mercancías, es decir, son conceptos que deben ser incluidos en el valor de transacción porque su naturaleza es la de formar parte del precio del bien importado.

De la interpretación de estos preceptos, se advierten que los ajustes incrementables previstos en el artículo 65 de la LA (incluyendo los pagos por regalías) tienen como presupuesto la existencia de un valor de transacción, es decir, un precio de compraventa de una mercancía importada, de ahí que éstos sean procedentes únicamente cuando la compraventa origine la obligación de pago de regalías a favor del exportador/vendedor.

En este aspecto, resulta claro que el ajuste de referencia no es procedente cuando las regalías se pagan a un tercero independiente distinto al exportador/vendedor.

Al respecto, el TFJFA ha reiterado que el artículo 65, fracción III de la LA, es de aplicación estricta de conformidad con el artículo 5 del CFF, por lo tanto, basta la ausencia de uno de los requisitos comentados para que no exista la obligación de incrementar las regalías al valor de transacción de las mercancías importadas<sup>203</sup>.

En conclusión, consideramos que el ajuste de regalías es procedente únicamente cuando éstas se pagan al mismo exportador/vendedor, siempre que se actualicen todos los requisitos establecidos en el artículo 65, fracción III de la LA.

### **Criterio de las autoridades**

En fechas recientes las autoridades fiscales han determinado una serie de créditos fiscales por supuestas diferencias en el pago del IGI, IVA y DTA a particulares que supuestamente no cumplieron con la obligación de incrementar al valor de transacción de sus importaciones, el monto

---

<sup>203</sup> Tesis VI-TASS-35 del Pleno del TFJFA, visible en la R.T.F.J.F.A de la Sexta Época. Año II. No. 15. de marzo 2009, cuyo rubro es: "VALOR DE TRANSACCIÓN DE UNA MERCANCÍA IMPORTADA.- CONDICIONES PARA QUE SE INCREMENTE ÉSTE."

Tesis V-P-2aS-379 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA visible en la R.T.F.J.F.A de la Quinta Época. Año V. Tomo I. No. 49. de enero 2005, cuyo rubro es: "IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS.- CASO EN QUE LAS REGALÍAS PAGADAS DEBEN INCREMENTAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN".

de las regalías pagadas al extranjero. Al emitir estas resoluciones fiscales, las autoridades han argumentado lo siguiente:

**a)** En relación con el requisito "regalías relacionadas con las mercancías" que existe relación cuando:

La importadora paga regalías directamente a la empresa exportadora de las mercancías.

Las regalías se calculan y determinan sobre un porcentaje de las ventas totales de las mercancías.

Las regalías recaen sobre las mercancías importadas que ostentan la marca comercial licenciada.

**b)** En relación al requisito de condición de venta, habrá tal condición cuando:

El importador realiza pagos directamente al exportador, sin que medie otro ente jurídico.

Se puede rescindir el contrato de compraventa por la omisión del pago de regalías.

Los contribuyentes<sup>204</sup> pueden estimar la base de las regalías, a pesar de que en el momento de la importación se desconozca el monto de la venta de las mercancías.

Para poder acceder y ostentar la marca comercial licenciada, las mercancías importadas deban cumplir con el requisito de control de calidad dispuesto en el contrato de licencia, independientemente del proveedor de que se trate, pues con este requisito se condiciona limitativamente la venta de las mercancías para su exportación a territorio nacional por la compra que hace el importador.

**c)** Respecto al requisito a la determinación de las regalías sobre la base de datos objetivos y razonables:

Que los registros contables, constancias fiscales del pago de regalías y los pedimentos de importación son datos objetivos y razonables para determinar el monto de regalías.

---

<sup>204</sup> Conforme al artículo 107 del RLA.

Que a pesar de que el pago de regalías esté pactado como un porcentaje de la venta neta de las mercancías y, por tanto, éstas no se conozcan en el momento de la importación, el artículo 107 del RLA establece un procedimiento para determinar un monto aproximado de los cargos por regalías.

## **Criterios del TFJFA y TCC**

Los créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales han sido impugnados en materia de legalidad ante el TFJFA, el cual ha resuelto las controversias en el siguiente sentido:

El artículo 65, fracción III de la LA, es de aplicación estricta de conformidad con el artículo 5 del CFF; por lo tanto, basta la ausencia de uno de los requisitos antes señalados para que no exista la obligación de incrementar las regalías al valor de transacción de las mercancías importadas<sup>205</sup>.

El pago de regalías, como condición de venta, únicamente se actualiza si el adquirente de las mercancías debe efectuarlo para poder comprarlas e importarlas, dado que de otra manera no le serían vendidas, o le serían vendidas en condiciones diversas a las que corresponderían de pagar las regalías<sup>206</sup>.

Si en el caso del análisis que se hace de un contrato de licencia del uso de una marca, se observa que el monto de la regalía se determina sobre la base de un 6 por ciento del monto de las ventas netas de los productos por parte de la negociación mexicana, resulta inconcuso que

---

<sup>205</sup> Tesis VI-TASS-35 del Pleno del TFJFA, visible en la R.T.F.J.F.A de la Sexta Época. Año II. No. 15. de marzo 2009, cuyo rubro es: "VALOR DE TRANSACCIÓN DE UNA MERCANCÍA IMPORTADA.- CONDICIONES PARA QUE SE INCREMENTE ÉSTE."

Tesis V-P-2aS-379 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA visible en la R.T.F.J.F.A de la Quinta Época. Año V. Tomo I. No. 49. de enero 2005, cuyo rubro es: "IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS.- CASO EN QUE LAS REGALÍAS PAGADAS DEBEN INCREMENTAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN".

<sup>206</sup> Tesis VI-TASS-34 del Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la R.T.F.J.F.A. de la Sexta Época. Año II. No. 15. de marzo 2009, cuyo rubro es: "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."

dicho pago no será resultado de una condición de venta para la importación de la mercancía<sup>207</sup>.

Las regalías pagadas por el importador cuando derivan de un contrato de franquicia, no constituyen una condición de venta, toda vez que las mismas se pagan a cambio de la transmisión del "know-how", esto es, por la asesoría que recibe el franquiciatario para "saber hacer" el negocio, lo que implica prestación de apoyo continuo, formación del personal, suministro de logotipo, colores, forma de presentación de la mercancía, publicidad, entre otros; de tal forma que, aún sin la venta de la mercancía, el franquiciatario está obligado al pago de las regalías, lo que deja claro que no se pagan como condición de venta y no se actualiza en consecuencia el supuesto de ley que obliga al importador a hacer el referido incremento<sup>208</sup>.

Si del contrato de licencia se desprende que la empresa matriz extranjera, otorga el derecho de utilizar tecnología única, valiosa y secreta, conocimientos técnicos, marcas comerciales y otra información relativa a la producción, distribución y venta de productos, permitiendo el uso de licencias de marcas respecto de las especificaciones de la maquinaria y equipo requerido y, estableciendo que esta última otorgará el pago a dicha empresa matriz de un porcentaje de regalías en un plazo determinado como contraprestación.

Considerando lo anterior, debe entenderse que el pago de las regalías se otorgará en contraprestación de los diversos servicios prestados durante todas las etapas del procedimiento de industrialización y no únicamente por lo que hace a la materia prima importada, consecuentemente, no es correcto determinar que la importación de la mercancía (materia prima) está relacionada con el pago de las regalías<sup>209</sup>.

---

<sup>207</sup> *Ibidem*.

<sup>208</sup> Tesis VI-P-2aS-211 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la R.T.F.J.F.A. de la Sexta Época. Año II. No. 18. de junio 2009, cuyo rubro es: REGALÍAS PAGADAS EN RAZÓN DE UN CONTRATO DE FRANQUICIA EN OPERACIONES DE IMPORTACIÓN, NO INCREMENTAN EL VALOR DE TRANSACCIÓN.

<sup>209</sup> Tesis V-P-1aS-191 de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la R.T.F.J.F.A. de la Quinta Época, Año IV. No. 39 de marzo 2004, cuyo rubro es: REGALÍAS. PARA DETERMINAR SU DEBIDO PAGO, DEBE ATENDERSE AL SENTIDO INTEGRAL Y LITERAL DEL CONTRATO CELEBRADO ENTRE LAS PARTES.

Se observa que el criterio del TFJFA está sustentado en la aplicación estricta de las disposiciones fiscales aduaneras, así como de la regulación internacional de comercio exterior, razón por la cual, se ha declarado la ilegalidad de las liquidaciones determinadas por las autoridades fiscales.

No obstante lo anterior, tenemos conocimiento que en algunos casos específicos, algunos TCCs han revocado las sentencias del TFJFA, confirmando la legalidad del criterio de las autoridades fiscales señalando lo siguiente:

Que es jurídicamente intrascendente que el contrato de licencia establezca que el pago de regalías no constituye una condición de venta, pues tal estipulación contraviene el sentido propio del contrato de licencia o franquicia, cuyo objeto es que se otorgue la licencia de uso de marca para distribuir y vender las mercancías que éstas amparan, a cambio del pago de regalías.

Que hay condición de venta cuando no se puede desasociar el objeto del contrato de licencia o franquicia, de las compraventas de la mercancía, pues sería absurdo considerar que se otorga el uso de una marca para que no se comercialicen productos con ella.

Que el objeto del contrato de licencia o franquicia es que se distribuyan, comercialicen y vendan los productos importados, sujetándose a las formas que previamente establece a través de sus sistemas operativos, comerciales y técnico-administrativos, señalando que las regalías se pagan por el uso de dichos sistemas.

### **Nuestros comentarios**

El ajuste del valor en aduana por concepto de regalías debe tener como premisa una compraventa de mercancías, y que se cumplan los otros requisitos previstos en el artículo 65, fracción III de la LA, pues la ausencia de cualquiera de ellos, implica que el monto de las regalías que el importador pague (incluso, al mismo exportador/vendedor), no deba sumarse al valor en aduana de los bienes que importe.

Debe existir una vinculación real entre las regalías que paga el importador y las mercancías importadas y, por tanto, quedan excluidos los casos en los que el importador paga regalías por productos que se fabricaron con base en la mercancía importada, cuando las regalías se determinan sobre utilidades, ingresos o con base en volúmenes de venta de productos que nada tienen que ver con las mercancías importadas.



El concepto "condición de venta" se actualiza sólo en aquellos casos en los que la existencia o resolución de la compraventa de mercancías importadas dependa del pago de las regalías.

Las importaciones son auténticas compraventas que se perfeccionan desde el momento en que se lleva a cabo el acuerdo de cosa y precio, sin que sea necesario o condicionante el pago de regalías.

No hay condición de venta cuando la omisión del pago de regalías no da derecho (acción) al exportador/vendedor a rescindir las operaciones de compraventa de las mercancías importadas.

Tampoco habrá condición de venta cuando el pago de regalías constituye una obligación autónoma e independiente de las obligaciones asumidas con motivo de la compraventa de bienes (importación); es decir, son obligaciones desvinculadas y su incumplimiento no puede condicionar la obligatoriedad y existencia de la otra.

Cuando las regalías se determinan sobre un porcentaje de ventas totales de las mercancías (importadas y fabricadas en territorio nacional), resulta imposible determinar el monto de éstas en el momento de importación, pues el importador desconoce la cantidad de ventas que tendrá con posterioridad.

La aplicación del procedimiento previsto en el artículo 107 del RLA, presupone la existencia de la obligación de incrementar las regalías, es decir, el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el artículo 65, fracción III de la LA.

## **Conclusión**

Consideramos que las liquidaciones determinadas por las autoridades fiscales están sustentadas en una indebida aplicación e interpretación de las disposiciones en materia aduanera, pues en la mayoría de los casos, no es procedente el ajuste del valor de transacción por concepto de regalías.

Resulta relevante que el TFJFA haya declarado la nulidad de la mayoría de estas liquidaciones, situación que confirma nuestros argumentos; sin embargo, en un caso aislado, un TCC dictó una resolución en sentido contrario, la cual, en nuestra opinión, se apartó de la normativa aplicable.

## **IMPUGNACIÓN DE CONSULTA POR IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EXENTAS DEL IVA**

### **Introducción**

De conformidad con el artículo 24 de la LIVA, están obligados al pago de dicho impuesto quienes importen bienes o servicios a territorio nacional. Sin embargo, el artículo 25 del tal ley establece los supuestos en los cuales no se pagará este impuesto con motivo de la importación de bienes o servicios.

Para tales efectos, las autoridades fiscales, en el Anexo 27 de las RMCE, listan los bienes que estarán exentos del pago de IVA derivado de su importación (citando la fracción arancelaria correspondiente).

En caso de que un determinado bien no se encuentre listado en el Anexo 27 y existan elementos para que proceda la exención señalada, los importadores cuentan con el derecho a solicitar una consulta a las autoridades aduaneras para exponer tales argumentos y obtener la exención respectiva.

No obstante, los efectos y alcances de dicha consulta no resultan del todo claros; ni tampoco las vías de defensa con que cuenta el contribuyente en caso de obtener una resolución negativa; de ahí que resulte relevante analizar estos aspectos.

### **Fundamento y alcance de la consulta**

La regla 5.2.11. de la RMCE establece que las mercancías que conforme a la LIVA no estén sujetas al pago de dicho impuesto en su importación, serán las listadas en el Anexo 27 de dichas reglas.

Asimismo, tal regla establece la posibilidad de que los importadores, agentes o apoderados aduanales (con anterioridad a la importación que pretendan realizar), formulen una consulta ante la ACNCEA cuando consideren que por la importación de dicha mercancía no se está obligado al pago del IVA y la fracción arancelaria que le corresponda, no esté comprendida dentro del Anexo 27.

Los importadores ampararán la exención del IVA para las posteriores importaciones de las mercancías sobre las que se solicitó la consulta con la resolución que emita la autoridad aduanera, debiendo anexar al

pedimento correspondiente copia de dicha resolución. De ahí que la resolución emitida por las autoridades aduaneras resulte vinculatoria para las partes cuando se emita en sentido positivo.

Lo anterior implica que, en caso de resultar fundados los argumentos de los importadores respecto de la procedencia de la exención del IVA a la importación de sus mercancías, no se modificará el Anexo 27 para incluir la fracción arancelaria correspondiente en el mismo, sino que el importador acreditará la exención con la resolución que se emita con motivo de la consulta, para todas las importaciones que realice en el ejercicio fiscal en que se emita tal resolución.

### **Efectos de las resoluciones negativas**

Las autoridades aduaneras podrán considerar infundadas las consultas que soliciten los importadores, emitiendo una resolución en sentido negativo.

Como se expuso anteriormente, la resolución a las consultas que hagan los importadores con fundamento en la regla en comento, es vinculatoria para las partes. Consecuentemente, cuando dicha resolución sea negativa, el carácter vinculativo de la misma tendría que persistir.

Si bien, por regla general, la LA remite de manera supletoria al CFF, lo que supondría que las consultas que hagan los particulares a las autoridades aduaneras se regirían por los principios del artículo 34 del CFF y, consecuentemente, las mismas no serían vinculatorias para las partes de resolverse en sentido negativo; en el caso sujeto a análisis la consulta planteada por el particular tiene su fundamento en una regla de carácter administrativo que no refiere en ningún momento al CFF.

Por lo tanto, la consulta que nos ocupa puede reparar tanto en un beneficio, como en un perjuicio para el contribuyente, mismos que en ambos casos serán vinculatorios.

Así, cuando la resolución de las autoridades sea negativa, ésta reparará en un perjuicio al importador, pues éste estará imposibilitado para aplicar la exención prevista en la LIVA a todas las importaciones que lleve a cabo respecto de dichas mercancías, en atención a lo expuesto por la propia regla mencionada.

## **Impugnación de resoluciones a las consultas**

El artículo 14 de la LOTFJA establece que tal tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que, entre otros supuestos, causen un agravio en materia fiscal a los particulares.

Dado el carácter vinculativo de las resoluciones a las consultas planteadas por los importadores, agentes o apoderados aduanales en los términos antes señalados, siempre que dichas resoluciones causen un perjuicio al gobernado, procederá su impugnación a través del juicio de nulidad que se promoverá ante el TFJA.

Este supuesto es distinto de aquél previsto por el artículo 34 del CFF, que establece la posibilidad de solicitar consultas a las autoridades fiscales respecto de situaciones reales y concretas, cuyas resoluciones no son vinculatorias para las partes en caso de emitirse en sentido negativo.

El anterior criterio ha sido confirmado por la Décimo Segunda Sala Regional Metropolitana del TFJA al resolver un recurso de reclamación en contra del acuerdo por el cual se desechó la demanda de nulidad promovida por el demandante impugnando la resolución emitida por la ACNCEA, fundada en la regla 5.2.11. de las RMCE.

La citada Sala Regional del TFJA sostuvo que el recurso de reclamación resultó procedente y fundado, debiendo revocarse el acuerdo por el cual se desechó la demanda, pues la resolución de las autoridades aduaneras causó un perjuicio al particular, consistente en impedirle importar las mercancías correspondiente exentas del IVA. Lo contrario supondría dejar al particular en estado de indefensión.

Dado lo anterior, resulta clara la procedencia del juicio de nulidad en contra de las resoluciones negativas que emitan las autoridades aduaneras con motivo de la consulta prevista en la regla 5.2.11. de las RMCE, toda vez que las mismas causan un perjuicio real y evidente a los particulares, y se trata de una situación distinta a la establecida por el artículo 34 del CFF.

## SUSPENSIÓN DEL PADRÓN DE IMPORTADORES

### Introducción

En últimas fechas, las autoridades fiscales/aduaneras han suspendido y cancelado reiteradamente la inscripción a los Padrones de Importadores de diversos contribuyentes, lo que ocasiona cuantiosas pérdidas económicas, pues éstos no pueden internar a territorio nacional bienes que sirven para realizar sus actividades.

Al respecto, el artículo 59, fracción IV de la LA, establece como obligación a cargo de las personas que realicen importaciones, el encontrarse inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos que están a cargo del SAT.

La obligación descrita tiene mucha relevancia, pues salvo por casos muy específicos<sup>210</sup>, cualquier introducción de mercancía al país, requiere de la inscripción en los Padrones, so pena de que no pueda llevarse a cabo la internación de mercancías a México.

Tal dispositivo legal señala como requisitos para la inscripción en los citados Padrones: *(i)* encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; *(ii)* acreditar ante las autoridades aduaneras la inscripción al RFC; y *(iii)* cumplir con los demás requisitos que establezca el SAT mediante reglas.

### Causales de suspensión del Padrón de Importadores

La regla 1.3.4 de las RMCE211, establece un catálogo de 30 supuestos por los cuales procede la suspensión del Padrón de Importadores y/o el Padrón de Importadores de Sectores Específicos. Tales supuestos los

---

<sup>210</sup> Conforme al último párrafo del artículo 59 de la LA, las importaciones realizadas por pasajeros, a través de empresas de mensajería y paquetería y por vía postal, no requieren la inscripción al Padrón de Importadores. Asimismo, la Regla 1.3.1 de las RCGCE, señala un listado de bienes que pueden importarse sin necesidad de inscripción en el Padrón de Importadores.

<sup>211</sup> Se incluye en este análisis las reformas y adiciones a la regla, publicadas en el DOF del 24 de diciembre de 2010.

podemos dividir en dos grupos, un grupo que engloba infracciones meramente formales y el otro infracciones de fondo o graves.

Dentro de los supuestos por infracciones meramente formales, encontramos la presentación del aviso de cancelación del RFC, que el contribuyente cambie su denominación social y no actualice su inscripción en el Padrón, el nombre del proveedor en el extranjero sea inexistente o no pueda ser localizado, no contar con FIEL vigente, entre otras.

Respecto a las hipótesis por infracciones de fondo o graves, encontramos el supuesto en que el contribuyente se encuentre sujeto a un proceso penal, que el contribuyente no lleve contabilidad, no se atiendan requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar documentación e información que acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o aduaneras, la alteración de registros o documentos de las operaciones de comercio exterior, que se detecte que el contribuyente ingresó a territorio nacional armas o narcóticos, entre otras.

### **Procedimiento de suspensión de la inscripción en el Padrón de Importadores**

La propia regla 1.3.4 de las RMCE, detalla el procedimiento a seguir para la suspensión de la inscripción en el Padrón de Importadores.

Como regla general de procedimiento, la ACCG notificará al contribuyente las causas que motivaron el inicio de suspensión en el Padrón de Importadores, concediendo un plazo de 10 días para que ofrezca pruebas y alegatos, de ofrecer estas en tiempo, la citada ACCG remitirá las pruebas y los alegatos a la autoridad que realizó la investigación que originó el procedimiento para que, en el plazo de 10 días, los analice y resuelva si la causal de suspensión fue desvirtuada o no.

En su caso, la ACCG notificará al contribuyente sobre la suspensión de la inscripción en el Padrón respectivo; sin embargo, en la práctica nunca se producen tales notificaciones, pues es hasta que el contribuyente pretende importar mercancía cuando se percata que su inscripción en el Padrón correspondiente fue suspendida.

No obstante que con lo anterior, en principio se respeta la garantía de audiencia, ese procedimiento de otorgar un plazo para presentar pruebas y alegatos no resulta procedente si la supuesta infracción se

detecta en el desarrollo de una visita domiciliaria o revisión de gabinete, respecto a casi todas las causales de suspensión de la inscripción en el Padrón (23 de 30 causales)<sup>212</sup>, pues la regla en comento señala que en esos supuestos, la suspensión procederá de forma inmediata. Incluso, en este caso tampoco existe notificación de la suspensión inmediata de la inscripción al Padrón.

### **Causales de suspensión definitiva**

La propia regla 1.3.4 establece como causal para la suspensión definitiva de la inscripción del Padrón de Importadores, incurrir en los supuestos previstos por las fracciones I (cancelación del RFC), III (realizar el cambio de domicilio fiscal, después del inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales), XII (no llevar contabilidad y demás registros, ocultarlos, alterarlos o destruirlos parcial o totalmente), XIV (oponerse al ejercicio de las facultades de comprobación), XX (cuando un contribuyente con inscripción en el Padrón, permita importar a otro cuya inscripción fue suspendida o cancelada), XXI (alterar los registros o documentos que amparen las operaciones de comercio exterior) y XXII (cuando no salga del país la mercancía exportada o retornada al extranjero)<sup>213</sup>.

### **Reincorporación al padrón**

La regla 1.3.5 de la RMCE<sup>214</sup> establece el procedimiento para dejar sin efecto la suspensión del Padrón de Importadores.

---

<sup>212</sup> Los supuestos por los cuales no procede la suspensión inmediata en la inscripción al Padrón respectivo, son las previstas en las fracciones VI (no actualizar el cambio de denominación social en el Padrón); X (se incumplan requisitos para la importación de vehículos usados); XII (no llevar contabilidad); XVI (si los datos del proveedor extranjero asentados en el pedimento son falsos o inexistentes); XVIII (se trate de mercancías que atenten a los derechos de propiedad intelectual); XX (un contribuyente inscrito en el Padrón, permita a otro contribuyente cuya inscripción fue suspendida o cancelada, llevar a cabo importaciones); XXIII (se introduzcan al país armas o narcóticos); y XXX (se revoque licencia o autorización para manejar y comercializar productos radioactivos).

<sup>213</sup> Hasta el 24 de diciembre de 2010, se establecía como supuesto de cancelación definitiva, cuando el contribuyente sea suspendido en más de tres ocasiones del Padrón de Importadores, dentro de un período de cinco años a partir de la primera suspensión.

<sup>214</sup> Se incluye en este análisis las reformas y adiciones a la regla, publicadas en el DOF del 24 de diciembre de 2010.

El procedimiento general para llevar a cabo la reincorporación al Padrón, consiste en presentar una solicitud (a través del formato respectivo), ante la ACCG, quien en el plazo de 30 días naturales deberá analizarla y resolverla. El resultado será publicado en la página electrónica [www.aduanas.gob.mx](http://www.aduanas.gob.mx). En caso de que no se emita la respuesta en el plazo señalado, se entenderá que la solicitud fue favorable (afirmativa ficta); no obstante, tal afirmativa ficta resulta inoperante, puesto que sin una resolución expresa, el contribuyente continúa sin poder importar mercancía.

A partir del 24 de diciembre de 2010, se establece que para presentar la solicitud de reincorporación al Padrón, los contribuyentes deberán estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Si la solicitud es rechazada, el contribuyente puede presentarla nuevamente, subsanando, en su caso, las irregularidades detectadas por la ACCG.

En caso de que la suspensión haya sido con motivo de irregularidades que traigan aparejada la existencia de créditos fiscales (incluyendo contribuciones, omisión en el pago de cuotas compensatorias, medida de transición o sanciones), para que puedan ser reincorporados al Padrón, los contribuyentes deberán allanarse a las irregularidades y pagar los adeudos respectivos.

### **Inconstitucionalidad de los procedimientos de suspensión y reincorporación al Padrón de Importadores**

En nuestra opinión, los procedimientos descritos no se ajustan a los principios contenidos en la CPEUM, por las siguientes razones, entre otras:

Del análisis de los 30 supuestos de suspensión al Padrón de Importadores, así como de las causales que implican la suspensión inmediata y definitiva de tal Padrón e, incluso, de la forma en que puede dejarse sin efecto la suspensión al mismo, se aprecia que todos esos requisitos van más allá de lo dispuesto por el artículo 59, fracción IV de la LA que supuestamente reglamentan<sup>215</sup>.

---

<sup>215</sup> Sobre este punto, es importante señalar que existe una Tesis aislada del Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación de Octubre de 2010 que señaló que no se violaba la garantía de reserva de ley, pues las reglas en cuestión sí se ajustan al texto del artículo 59, fracción IV de la LA. La mencionada Tesis se comenta en el capítulo de precedentes judiciales de comercio exterior de esta Actualización Tributaria 2011.



No es constitucionalmente justificable que se imponga la misma sanción (suspensión del Padrón de Importadores) cuando se comete una infracción formal, como sería no tener FIEL vigente, que cuando se comete una sanción "grave", como sería introducir al país narcóticos o armas.

No se respeta la garantía de audiencia, porque si se incurre en 23 de los 30 supuestos, procede la suspensión del Padrón de inmediato, sin oportunidad al contribuyente de presentar pruebas y alegatos antes de que se vea afectado en sus operaciones<sup>216</sup>.

Tampoco se respeta la garantía de audiencia cuando en la práctica nunca se notifica al contribuyente sobre el inicio del procedimiento de suspensión del Padrón o de la suspensión del mismo.

Finalmente, respecto al procedimiento para dejar sin efectos la suspensión en el Padrón de Importadores, consideramos que el obligar a los contribuyentes a allanarse respecto a las irregularidades detectadas, pagando los créditos fiscales, implica el desconocimiento de la garantía de debida defensa que tienen los particulares frente actos de la autoridad, esto es, en caso de que se diera un acto arbitrario y, como consecuencia, se suspendiera el Padrón de Importadores, para su reactivación, el particular tendría que allanarse a las irregularidades de ese acto arbitrario.

Con respecto a lo anterior, existen medios de defensa al alcance de los particulares para combatir, en su caso, la suspensión o cancelación del Padrón de Importadores; sin embargo, la oportunidad procesal resulta trascendente para poder impugnar favorablemente actos arbitrarios de la autoridad fiscal.

---

<sup>216</sup> Incluso, lo anterior fue confirmado en una Tesis aislada del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de Abril de 2009, cuyo rubro es "SUSPENSIÓN EN EL PADRÓN DE IMPORTADORES. LA EXCEPCIÓN A LA OBLIGACIÓN DE TRAMITAR EL PROCEDIMIENTO PREVIO A DICHA MEDIDA, PREVISTA EN LA REGLA 2.2.4. DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007, NO EXIME A LA AUTORIDAD DE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA, UNA VEZ DECRETADA".

## **IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, A TRAVÉS DE EMPRESAS DE MENSAJERÍA, DE CHEQUES Y DOCUMENTOS POR COBRAR CON VALOR SUPERIOR A \$10,000 DÓLARES**

### **Introducción**

Es una práctica común para las empresas el envío al extranjero o desde el extranjero a México, de cheques y demás documentación que amparen créditos, a través de empresas de mensajería.

Las personas que físicamente realizan esos envíos en la mayoría de las ocasiones, desconocen la obligación legal que tienen para reportar el envío de cantidades en efectivo, en cheques, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar (o una combinación de ellos) superiores al equivalente a \$10,000 dólares de los EUA.

### **Obligación legal**

El artículo 9 de la LA, en su segundo párrafo impone la obligación a las personas que contraten empresas de mensajería, de dar aviso del envío de efectivo y documentos que se mencionan en el párrafo que antecede, cuando su monto sea superior al equivalente a \$10,000 dólares.

La misma obligación se impone a las personas que desde el extranjero, hagan tales envíos a México.

Por su parte, la empresa de mensajería tiene la obligación de presentar una declaración informativa ante la Aduana respectiva, señalando los paquetes que transportan, respecto a los cuales, los clientes efectivamente les hayan informado sobre el envío de efectivo y documentos por cobrar y, en caso de no presentar tal declaración, las empresas de mensajería se hacen acreedoras a las respectivas multas.

### **Sanciones aplicables**

Los artículos 184, fracción XV y 185, fracción VII de la LA, establecen que serán acreedores a una multa, las personas que omitan informar a las empresas de mensajería, el envío de efectivo y documentos por cobrar que superen los citados \$10,000 dólares. La multa será de entre el 20 y 40% del monto que exceda de tal cantidad.

En caso de que el envío de las cantidades en efectivo o en documentos por cobrar se realice de México al extranjero (exportación de los bienes), el artículo 199, fracción III de la LA establece una reducción del 50% de las sanciones, esto es, la multa sería del 10 al 20% del monto que exceda \$10,000 dólares.

Adicionalmente, las autoridades aduaneras tienen la facultad de embargar el efectivo o los documentos por cobrar (dentro del PAMA) hasta en tanto se pague la multa o, en su caso, se garantice tal multa y se interpongan los medios de defensa respectivos.

Es relativamente común que las autoridades aduaneras impongan las sanciones a las personas morales que contratan los servicios de mensajería e, incluso, cuando el envío se produce desde el extranjero hacia México, ante la imposibilidad de sancionar a quien hizo el envío, se imponen sanciones a los destinatarios del envío e, incluso, embargándose los documentos y el efectivo, hasta en tanto se pague la sanción, lo que sirve de medida de presión para que los destinatarios, con tal de contar con dichos documentos o efectivo, paguen una sanción que de otra forma podría ser inaplicable.

### **Argumentos de legalidad y constitucionalidad**

Toda vez que se han detectado diversas irregularidades por parte de las autoridades aduaneras al sancionar conductas como las aquí descritas, consideramos que existen diversos argumentos para impugnar las respectivas imposiciones de multas, como serían, entre otros, los siguientes:

Conforme al artículo 5 del CFF, las disposiciones fiscales (como las establecidas en la LA) que impongan sanciones, deben ser aplicadas de manera estricta.

En este sentido, el artículo 184, fracción XV de la LA, debe aplicarse estrictamente, lo que significa que, salvo que el representante legal de una persona moral haya contratado y firmado el envío, la sanción no puede ser aplicable a la persona moral, sino a la persona física que directamente contrate los servicios de mensajería y llene la guía aérea respectiva. Además, la imposición de la sanción no puede ser presunta, por lo que debe demostrarse cabalmente quién cometió la infracción.

Tratándose de envíos del extranjero a México, resulta ilegal que se pretenda sancionar una conducta ocurrida fuera del territorio nacional, esto es, fuera del ámbito de aplicabilidad de la LA.

Incluso, también resulta ilegal que se sancione a los destinatarios del envío, pues ellos no realizaron la conducta de enviar documentos por cobrar o efectivo por valor superior a \$10,000 dólares<sup>217</sup>.

Respecto a lo anterior, es importante que internamente en las empresas, las personas encargadas de los envíos de mensajería estén alertas a cumplir con esta obligación, así como informar al extranjero de lo anterior, para evitar la imposición de sanciones que pueden ser muy altas.

Asimismo, es importante atender el asunto desde el PAMA y, en su caso, interponer los medios de defensa respectivos.

---

<sup>217</sup> Este argumento ha sido confirmado por una jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de Junio de 2009, cuyo rubro es "INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 184, FRACCIÓN XV, DE LA LEY ADUANERA. LA COMETE QUIEN CONTRATA O HACE USO DEL SERVICIO DE EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE TRASLADO Y CUSTODIA DE VALORES O DE MENSAJERÍA PARA INTERNAR AL TERRITORIO NACIONAL CANTIDADES SUPERIORES AL EQUIVALENTE A DIEZ MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA EN LA MONEDA DE QUE SE TRATE Y NO EL DESTINATARIO DE ÉSTAS".

## TESIS

### SEJUFE

En el presente apartado se comentan algunas tesis que estimamos fueron relevantes en el ejercicio de 2010.

#### LEY DE AMPARO

##### **Aplicación de preceptos declarados inconstitucionales**

Mediante jurisprudencia de tribunales colegiados<sup>218</sup> se establece que cuando un particular haya impugnado una sentencia (de algún tribunal administrativo) respecto de un tema en que exista jurisprudencia, puede en vía del amparo directo, hacer valer la inconstitucionalidad de los preceptos que le haya aplicado (la autoridad administrativa), aun cuando dicho particular no haya combatido desde el origen (a través del amparo indirecto) dichos dispositivos.

Consideramos loable dicho criterio jurídico, puesto que si bien es cierto que un particular pudo haber perdido la oportunidad de impugnar el primer acto de aplicación de una norma jurídica, si a la postre ésta (*i*) es declarada inconstitucional y (*ii*) le fue aplicada a través de cierto acto administrativo que combatió a través de un juicio de nulidad, puede en el amparo, pedir la protección de la justicia federal en contra de dicha norma inconstitucional.

Así, pensamos que se resguarda la aplicación constitucional del sistema jurídico, lo que implica el que se proteja a los contribuyentes en cuyo agravio se aplicó una norma declarada inconstitucional.

---

<sup>218</sup> AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. APLICACIÓN DE LAS JURISPRUDENCIAS 2ª./J.83/2002, P./J. 104/2007 Y P.J 105/ 2007 EN LA CALIFICACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN CUANDO LA INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DERIVAR DEL SEGUNDO O ULTERIORES ACTOS DE APLICACIÓN. Jurisprudencia emitida por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región VII.1º. (IV Región) J/1 visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, páginas 1843 y 1844.

## **Amparo en contra de un "sistema normativo"**

En precedente aislado de la Segunda Sala de la SCJN<sup>219</sup> fue resuelto que cuando un particular ha obtenido la protección en el amparo en contra de cierto supuesto previsto en determinado numeral de la ley, tal concesión conlleva la inaplicación y/o desincorporación de dicho supuesto de la esfera jurídica de dicho particular en donde quiera que se prevea dentro del sistema normativo en que se ubique.

Estimamos plausible este criterio al permitir una protección efectiva en contra del sentido inconstitucional de un sistema (o sub-sistema) de disposiciones que afectan las garantías del gobernado; de sostenerse el criterio contrario en el sentido de que la protección del amparo sólo comprende a los dispositivos legales única y exclusivamente combatidos, redundaría en un formalismo jurídico susceptible de producir un inadecuado reconocimiento de las garantías de los particulares.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **Pérdidas por enajenación de acciones de personas físicas**

A criterio de la Primera Sala de la SCJN, no es violatorio de la garantía de legalidad tributaria el que la LISR establezca que para efecto de que las personas físicas puedan realizar la deducción de pérdidas por enajenación de acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, en el ejercicio de que se trate o en los tres siguientes, se deba cumplir con los requisitos que fije el RLISR.

A su parecer, no es necesario establecer en la ley todos los requisitos y condiciones de los impuestos, bastando para cumplir con el principio constitucional de legalidad tributaria que sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época y lugar de pago) consten en

---

<sup>219</sup> AMPARO CONTRA LEYES. EXTENSIÓN DE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL CUANDO SE OTORGA EN RELACIÓN CON EL SUPUESTO NORMATIVO REPRODUCIDO EN PRECEPTOS LEGALES DISTINTOS DEL RECLAMADO. Tesis aislada 2ª. CXXXVIII/2009, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, página 321.

ley, y reservar los aspectos secundarios a una regulación de naturaleza administrativa o reglamentaria<sup>220</sup>.

El presente criterio, aun cuando no lo compartamos, es congruente con la postura que ha establecido el Máximo Tribunal desde hace algunos años, en cuanto a que existen "cláusulas habilitantes" de la ley, a fin de que sean disposiciones reglamentarias o normas administrativas las que regulen aspectos secundarios de las contribuciones, lo que no implica que se viole el principio de legalidad tributaria.

De igual forma, la citada Primera Sala considera que la LISR no viola el principio de proporcionalidad tributaria al establecer que para determinar la parte de la pérdida deducible por enajenación de acciones en el ejercicio de que se trate y los tres años siguientes, deba dividirse entre el número de años de tenencia accionaria, sin que excedan de diez; esto, en virtud de que la parte de la pérdida no deducida es acreditable hasta el monto de la tasa efectiva, con lo que no se desconoce la capacidad contributiva de los sujetos en virtud de que el monto total de la pérdida puede aprovecharse en función de la tasa efectiva que resulte aplicable<sup>221</sup>.

Por otra parte, considera la SCJN que no es violatorio de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad el que sólo pueda disminuirse la pérdida por enajenación de acciones respecto de determinados ingresos del ejercicio, excluyendo los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como los derivados de actividades empresariales y profesionales ("impuesto cedular")<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 148, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SEÑALAR QUE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES SE FIJARÁN POR EL REGLAMENTO RESPECTIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XXXII/2010 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página: 930.

<sup>221</sup> PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE SU MONTO SERÁ DIVIDIDO ENTRE LOS AÑOS QUE MEDIARON ENTRE LA ADQUISICIÓN Y LA ENAJENACIÓN SIN EXCEDER DE DIEZ EJERCICIOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XXXI/2010 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página: 931.

<sup>222</sup> PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE SE PODRÁN REDUCIR CIERTOS INGRESOS Y NO TODOS LOS PERCIBIDOS POR LAS PERSONAS

Lo anterior, pues los ingresos percibidos por los contribuyentes son de naturaleza diversa, lo que justifica el otorgamiento de un mismo trato para los contribuyentes que se encuentran en un plano de igualdad frente a la ley, y otro para los que reciben ingresos de enajenación de acciones, siendo que en el título de la LISR aplicable a personas físicas, rige el principio de que las deducciones sólo pueden afectar los ingresos derivados de la misma fuente.

De la misma forma, la SCJN resuelve que el régimen de deducción que nos ocupa atiende a la capacidad contributiva de los causantes al no permitir deducciones que no correspondan al gasto generado para la obtención del ingreso correspondiente, pues la capacidad contributiva no se ve afectada ya que la pérdida no incidirá en la fuente de ingreso gravable<sup>223</sup>.

Tales criterios no resultan contradictorios a los emitidos en años anteriores por la propia SCJN, al declarar la inconstitucionalidad del régimen de deducción de pérdidas por enajenación de acciones para personas morales. Ello es así, puesto que en un régimen de tributación global, como es el de las personas morales, no era justificable que se limitara la deducción de dichas pérdidas a las ganancias que por el mismo concepto obtuviera la empresa, situación que sí puede justificarse en un sistema de tributación cedular como es el que existe en la LISR para las personas físicas.

---

FÍSICAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XXXIII/2010 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página: 932.

<sup>223</sup> PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. XXXIII/2010 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, marzo de 2010, página: 934.



## **Erogaciones deducibles<sup>224</sup>**

La Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia mediante la que distingue dos tipos de deducciones para efectos del ISR, a saber: *(i)* las necesarias para generar los ingresos gravados por el impuesto, mismas que deben ser reconocidas por el legislador para que los particulares tributen según su verdadera capacidad contributiva (denominadas como “estructurales”) y, *(ii)* las que no son estrictamente indispensables para la obtención de ingresos gravados, mismas que son otorgadas como un acto gracioso del legislador a efecto de alcanzar ciertas finalidades fiscales o extrafiscales, tales como las deducciones personales de las personas físicas y los donativos, entre otras.

La jurisprudencia menciona que a pesar del carácter de estricta indispensabilidad de las erogaciones necesarias, su deducción está supeditada al cumplimiento de requisitos formales y modalidades que la condicionan, lo que confirma que a criterio del Máximo Tribunal es justificable desde una perspectiva constitucional, la pérdida del derecho a deducir conceptos estrictamente indispensables por el incumplimiento de requisitos meramente formales.

Resulta criticable que son poco claros los conceptos para distinguir la categoría en la que se debe ubicar cada erogación deducible, además de que en resoluciones recientes (vgr. IETU 2008), la SCJN ha desconocido la obligación del legislador de reconocer las deducciones necesarias.

## **Opción de compra de acciones<sup>225</sup>**

Mediante tesis aislada de un TCC, se confirma que la opción de compra de acciones es una operación compleja que genera dos tipos de consecuencias fiscales y financieras para el trabajador que la ejerce: *(i)* la primera, cuando éste ejerce la opción, pues se genera un beneficio si

---

<sup>224</sup> DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Primera Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1ª./J103/2009. Visible en el SEJUFE Diciembre 2009 Tomo XXX, página 108.

<sup>225</sup> OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES OTORGADA POR UNA EMPRESA O SU RELACIONADA A UN TRABAJADOR, DERIVADA DE SU RELACIÓN LABORAL. HECHOS QUE LA INTEGRAN Y EFECTOS TRIBUTARIOS QUE ÉSTOS PRODUCEN. Tesis aislada del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito I.4ºA.710 A. Visible en el SEJUFE Mayo 2010 Tomo XXXI página 1985.

el precio de la acción es menor al valor de mercado, que se traduce en un ingreso gravado para efectos del ISR, por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, y (ii) la segunda, cuando el trabajador enajena las acciones que adquirió a un precio que excede el que pagó en su adquisición, pues se genera un ingreso gravado para efectos del ISR por concepto de enajenación de bienes.

## **Acreditamiento de ISR por dividendos**

A través de tesis asilada, la Primera Sala de la SCJN señala que la utilidad fiscal no coincide necesariamente con la utilidad contable, pues hay discrepancias en los momentos del reconocimiento del ingreso, la periodicidad de la medición de la utilidad y el plazo para contar con comprobantes fiscales que reúnen los requisitos formales, entre otros factores<sup>226</sup>.

Continúa señalando la SCJN que en la CUFIN se registran las utilidades pendientes de distribuir que pagaron ISR y su saldo disminuye conforme se reparten los dividendos correspondientes; por otro lado, cuando el saldo de CUFIN se agota o cuando no hubiesen generado las utilidades que se lleguen a repartir, se debe pagar el impuesto de conformidad con el artículo 11 de la LISR, es decir, sobre la ganancia de la cual proviene el dividiendo a través de la piramidación del mismo.

Concluye que las utilidades repartidas que no provienen de CUFIN no dan lugar al impuesto que se cubre por vía de la utilidad o resultado fiscal, pues son utilidades financieras o contables que derivan de conceptos que la LISR no considera como ingreso.

Mediante tesis aislada diversa, la Primera Sala distingue el concepto "impuesto del ejercicio" del concepto "impuesto del ejercicio que resulte a cargo" y, al respecto, señala que en el ejercicio en el que se pague el impuesto por dividendos, dicho gravamen se puede acreditar contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo, es decir, el que resulte con posterioridad a la aplicación de los pagos provisionales. En caso de que el monto del impuesto no pueda acreditarse en tal ejercicio, se podrá

---

<sup>226</sup> RENTA. EFECTOS QUE CORRESPONDEN A LA UTILIDAD FISCAL Y A LA FINANCIERA O CONTABLE FRENTE A LA OBLIGACIÓN DE CALCULAR EL IMPUESTO POR DIVIDENDOS, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Tesis asilada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1ª. CXVI/2010. Visible en el SEJUFE Noviembre 2010 página 58.

efectuar hasta en los dos ejercicios siguientes antes de la aplicación de los pagos provisionales<sup>227</sup>.

A través de un tercer criterio aislado, la Primera Sala señala que el artículo 11 de la LISR, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, al limitar injustificadamente el derecho de acreditamiento de impuesto por dividendos, pues éste se debe efectuar después de aplicar los pagos provisionales, lo que constituye una limitación injustificada del derecho de los contribuyentes, dado que el impuesto se paga como anticipo del ISR corporativo, el causante debe contar con el derecho de recuperar preferentemente el impuesto anticipado, que corresponde a los pagos provisionales<sup>228</sup>.

Finalmente, la Primera Sala menciona que el sistema de acreditamiento previsto en la fracción I del artículo 11 de la LISR, es susceptible de análisis bajo el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que éste es un crédito justificado por motivos técnicos que debe reconocerse para evitar fenómenos de doble imposición<sup>229</sup>.

En nuestra opinión, estos precedentes son de utilidad para conocer el criterio de nuestro Máximo Tribunal respecto del procedimiento de pago de impuestos derivados de la distribución de dividendos previsto en la LISR. Asimismo, consideramos correcta la declaración de inconstitucionalidad de la fracción I del artículo 11 de la LISR, pues se reconoce la injustificada prelación que establece dicho precepto, respecto de la aplicación de los créditos que permiten determinar la base gravable del impuesto.

---

<sup>227</sup> RENTA. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LO QUE SE REFIERE AL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO POR DIVIDENDOS. Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1ª. CXV/2010. Visible en el SEJUFÉ Noviembre 2010 página 59.

<sup>228</sup> RENTA. LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONMINAR QUE EL ACREDITAMIENTO SE EFECTUÉ DESPUÉS DE APLICAR LOS PAGOS PROVISIONALES, VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1ª. CXVIII/2010. Visible en el SEJUFÉ Noviembre de 2010, página 60.

<sup>229</sup> RENTA. LA MECÁNICA DEL ACREDITAMIENTO PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES SUSCEPTIBLE DE ANÁLISIS BAJO EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación CXVII/2010. Visible en el SEJUFÉ Noviembre 2010 página 62.

## **Deducción de pérdidas por la enajenación de acciones para personas morales (requisitos RLISR)**

El Pleno de la SCJN resolvió en jurisprudencia que el actual artículo 54, fracción II del RLISR no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que para la deducción de las pérdidas provenientes de la enajenación de partes sociales o acciones distintas a las que se coloquen entre el gran público inversionista, deberá considerarse como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o por parte social actualizado.

Lo anterior, puesto que a su consideración el capital contable refleja la medida objetiva y razonable en que el fisco federal puede tolerar el riesgo de una mala operación al no recibir tributo alguno debido al resultado de una pérdida, siendo que es el elemento de la emisora más confiable para advertir su capacidad económico-financiera, por ser la parte real y determinada del capital que refleja constantemente sus movimientos monetarios en relación con las utilidades y pérdidas en un momento específico<sup>230</sup>.

Estimamos que este criterio puede generar situaciones desproporcionales al desconocerse la realidad económica de la contraprestación convenida en la operación de enajenación de acciones efectivamente realizada.

### **Subsidio acreditable**

El Pleno de la SCJN resolvió que el subsidio acreditable previsto en la LISR vigente en 2006, no es un elemento esencial de la contribución, ni tampoco forma parte de la estructura típica del ISR de las personas físicas, por lo tanto, no le resultan aplicables los principios de justicia tributaria previstos en la CPEUM<sup>231</sup>.

---

<sup>230</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2003 (COINCIDENTE CON EL NUMERAL 54, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO EN VIGOR), RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia P./J. 69/2010 del Pleno de la SCJN, novena época, tomo XXXII, agosto de 2010, página 228.

<sup>231</sup> RENTA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006. Tesis de Jurisprudencia P./J. 85/2010 del Pleno de la SCJN, Novena época, tomo XXXII, septiembre de 2010, página 23.

Este criterio en cierto aspecto contradice los criterios previos de la misma SCJN en los que sostuvo que era desproporcional incluir dentro del mecanismo de cálculo del subsidio acreditable ciertos conceptos como las cuotas al IMSS e INFONAVIT, siendo que dicho subsidio incide en el monto de la obligación tributaria a cargo de los trabajadores. Por tal motivo, resulta criticable que el Pleno de la SCJN desconozca éste último criterio señalando que no resultan aplicables las garantías de justicia tributaria, sin mencionar las razones por las que se apartó de los criterios anteriores.

## **LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

El Pleno de la SCJN se pronunció sobre la constitucionalidad del IETU y emitió las siguientes tesis:

### **Objeto del IETU<sup>232</sup>**

El IETU tiene por objeto los ingresos brutos derivados de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por lo que la capacidad contributiva de los causantes se respeta en la medida en que se graven dichos ingresos, con independencia de los beneficios tributarios concedidos por el legislador, como lo son ciertas deducciones, créditos, etc.

Este criterio adquiere una especial relevancia en cuanto a la posibilidad de que las autoridades fiscales estadounidenses lo tomen en cuenta o no al momento de definir en el futuro el acreditamiento del IETU en los EUA.

---

<sup>232</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO SON LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Tesis aislada P. XXXVIII/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 239.

## **Deducciones limitadas<sup>233</sup>**

Las prohibiciones a la deducción de sueldos y salarios, PTU, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el IETU la previsión o no de determinadas deducciones (consideradas como beneficios tributarios por la SCJN) resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, esto es, la obtención de ingresos brutos derivados de ciertas actividades.

## **No deducción de inversiones previas a 2008<sup>234</sup>**

Los contribuyentes que realizaron gastos por inversiones con posterioridad al inicio de la vigencia de la LIETU están en una situación jurídica diversa respecto de aquellos que efectuaron inversiones con anterioridad a su entrada en vigor, por lo que merecen un trato diferenciado que está justificado en virtud de que la mecánica del IETU se determina con base en flujos de efectivo, de tal forma que la misma naturaleza del impuesto impide que puedan disminuirse en su totalidad los gastos por inversiones, efectuados con anterioridad a que dicha regulación entrara en vigor.

---

<sup>233</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE SE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Tesis aislada P. XL/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFEE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 241.

<sup>234</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, 6, FRACCIONES I, II, Y III, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN INVERSIONES REALIZADAS DURANTE SU VIGENCIA, RESPECTO DEL CONFERIDO A LOS QUE LAS EFECTUARON CON ANTERIORIDAD A ÉSTA, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Jurisprudencia P./J. 81/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFEE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 219.

## **Límites a la deducción de inversiones del último cuatrimestre 2007<sup>235</sup>**

El trato desigual que reciben los contribuyentes que realizaron gastos por inversiones en el último cuatrimestre de 2007 respecto de aquellos que realizaron inversiones en los diez años anteriores a la entrada en vigor de la LIETU; esto es, la deducción adicional para el primer caso y un crédito fiscal para el segundo, está justificado en una causa objetiva y razonable, pues el legislador pretendió establecer una medida para evitar el freno de la inversión durante los últimos meses del ejercicio 2007.

## **Intereses como concepto no deducible<sup>236</sup>**

Los contribuyentes que pagan intereses derivados de operaciones de financiamiento y mutuo, cuando éstos forman parte del precio, no se encuentran en la misma situación jurídica respecto de aquellos que pagan intereses que no se integran al precio; por lo tanto, está justificado que los primeros sí puedan efectuar la deducción de ese concepto, toda vez que éstos tienen la certeza de cuál es el monto total gravable para el acreedor y deducible para el deudor, sin que puedan disminuir el valor presente de la base gravable y simular el pago de intereses con la finalidad de obtener una deducción implícita mayor a la debida.

---

<sup>235</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUARON INVERSIONES EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007, RESPECTO DEL OTORGADO A LOS CONTRIBUYENTES CON INVERSIONES EFECTUADAS DEL 1º DE ENERO DE 1998 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Jurisprudencia P./J. 82/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 222.

<sup>236</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO TERCERO, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS 1, 2 Y 6, FRACCIÓN I, TODOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE LAS ACTIVIDADES GRAVADAS A LAS OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO QUE DEN LUGAR AL PAGO DE INTERESES QUE NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y, EN CONSECUENCIA, IMPEDIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR ESE CONCEPTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Jurisprudencia P./J. 83/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 217.

## **No deducibilidad de regalías<sup>237</sup>**

El precio pactado por los contribuyentes que pagan regalías entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real de la operación, pues a diferencia de los ingresos por regalías provenientes de partes independientes en los que hay elementos ciertos para conocer su monto, no existe certeza sobre la magnitud económica del ingreso, razón por la cual está plenamente justificado que se prohíba su deducción.

## **Imposibilidad de reducir los pagos provisionales<sup>238</sup>**

El mecanismo previsto por la LIETU para determinar los pagos provisionales considera la situación real y objetiva de los contribuyentes, pues incluye los ingresos y deducciones que efectivamente se percibieron en un periodo determinado, siendo innecesario un mecanismo de ajuste de los mismos, pues a diferencia del ISR e IMPAC, dichos pagos no se calculan a partir de un coeficiente o factor que refleje su situación en uno o varios ejercicios anteriores.

## **Acotamientos al derecho a la devolución de IMPAC<sup>239</sup>**

El mecanismo para acceder a la devolución del IMPAC pagado en ejercicios anteriores a 2008 no viola la garantía de irretroactividad, ya

---

<sup>237</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, EN RELACIÓN CON EL 6, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE SU OBJETO LOS INGRESOS POR REGALÍAS DERIVADAS DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS Y, EN CONSECUENCIA, NO PERMITIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE ESA NATURALEZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Jurisprudencia P./J. 84/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 10.

<sup>238</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 7 Y 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER UN MECANISMO PARA EL AJUSTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDEN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Jurisprudencia P./J. 79/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 220.

<sup>239</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL MECANISMO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PREVISTO POR EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Tesis Aislada P. XLI/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 237.



que en términos de la abrogada LIMPAC, solamente existía una expectativa de derecho para obtener dicha devolución, misma que se convirtió de imposible materialización con motivo de la citada abrogación, quedando el legislador en libertad para prever o no un mecanismo en dicho sentido.

La eventualidad de no poder obtener la devolución total de los montos pagados por concepto de IMPAC, no implica el desconocimiento de la capacidad contributiva, ya que la mecánica de devolución del citado tributo está desasociada del diseño estructural para graduar el hecho imponible del IETU, por lo tanto no se viola el principio de proporcionalidad tributaria, máxime porque se establece un beneficio financiero para los contribuyentes.

### **Sociedades civiles de servicios educativos como contribuyentes del impuesto<sup>240</sup>**

La LIETU no viola la garantías de igualdad y equidad tributaria, al no exentar del pago del tributo a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, puesto que el propósito del legislador fue que la exención sólo beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que el tratamiento fiscal establecido para personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, no obstante que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del ISR.

Cabe señalar que diferimos rotundamente de los criterios emitidos por la SCJN, entre otras razones, por lo siguiente:

**a)** Es criticable que la SCJN haya señalado que las deducciones son beneficios que otorga el legislador que no inciden en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (determinada según su dicho, únicamente en función a los ingresos brutos), puesto que en los

---

<sup>240</sup> EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO EXENTAR DEL PAGO DEL TRIBUTO A LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE PRESTEN SERVICIOS EDUCATIVOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Tesis aislada P. XLIII/2010 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Tomo XXXII, Agosto de 2010. Página 232.

impuestos directos como el IETU, la base gravable debe reconocer el impacto de las deducciones a fin de que se grave a los sujetos pasivos de acuerdo con la modificación real en su patrimonio.

**b)** Consideramos que los razonamientos de los ministros para sostener la constitucionalidad de la prohibición a la deducción de intereses que no forman parte del precio, no son objetivos ni razonables, puesto que las autoridades tienen facultades de comprobación para revisar el origen y fines con los que se contrata una deuda, además de que existen medios de control para obligar a los contribuyentes a que contraten deudas a que lo hagan como una necesidad para el desarrollo de sus actividades, siendo incorrecto el que no existe certeza de cuál es el monto de dichos intereses.

**c)** Estimamos que la SCJN parte de una premisa incorrecta para sostener la constitucionalidad de la prohibición a la deducción de regalías pagadas entre partes relacionadas, al considerar que el precio pactado por los contribuyentes no es un parámetro que permita conocer la cuantía real de la operación, ya que el monto de las regalías debe atender a condiciones de mercado, además de que son pagos necesarios para que diversos contribuyentes estén en posibilidad de llevar a cabo sus actividades.

**d)** Se desconoce la realidad fiscal y económica de los contribuyentes, existente con anterioridad a la entrada en vigor del IETU, al resolverse que tanto el procedimiento que limita la devolución del IMPAC pagado, así como el crédito que simplemente permite disminuir un porcentaje de las inversiones anteriores a 2008, constituyen beneficios tributarios.

No obstante la palpable ausencia de derecho al emitirse los criterios anteriores, éstos deberán ser aplicados por los tribunales colegiados de circuito que se encarguen de resolver en definitiva los juicios de amparo promovidos en contra de la LIETU.

## **LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **Compensación de IVA cuando exista imposibilidad de trasladarlo**

Mediante precedente aislado de un TCC, se resuelve que en los supuestos en los que exista imposibilidad jurídica para realizar el

traslado del IVA, como puede suceder en caso de una declaración de quiebra del sujeto al cual se traslada el gravamen (sujeto económico), es el contribuyente (sujeto jurídico) quien absorbe económicamente la carga del tributo, sin una razón que lo justifique legalmente, razón por la que tendrá el derecho a compensar las cantidades pagadas indebidamente por tal motivo, pues por circunstancias ajenas a él resulta imposible repercutirlo<sup>241</sup>.

Resulta plausible el criterio del citado tribunal, puesto que aun cuando la LIVA no reconoce expresamente que el IVA que jurídicamente no sea posible trasladar se traduce en un saldo a favor del contribuyente, tal tribunal advierte que el contribuyente no debe ser quien soporte dicha carga tributaria, cuando no se traslade el gravamen por razones no imputables a él.

### **Enajenación de casa habitación**

Conforme a una jurisprudencia de la Segunda de la SCJN, se establece que a fin de que proceda la exención prevista en la LIVA y su Reglamento (vigente hasta 2006) para la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación, incluyendo las instalaciones adheridas a la construcción cuyos fines sean hacerla funcional para destinarla a una vivienda digna y decorosa, es necesario que la actividad se desarrolle integralmente, es decir, que los actos de enajenación de bienes destinados a casa habitación se realicen en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles, excluyendo los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra<sup>242</sup>.

---

<sup>241</sup> VALOR AGREGADO. CUANDO EL SUJETO DIRECTO ESTÉ IMPOSIBILITADO JURÍDICAMENTE PARA TRASLADAR EL IMPUESTO RELATIVO AL SUJETO ECONÓMICO, SE GENERA PARA AQUÉL EL DERECHO A COMPENSAR LAS CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE POR TAL MOTIVO. Tesis: I.4o.A.716 A del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJIFE, Novena Época, tomo XXXII, Agosto de 2010, página 2423.

<sup>242</sup> VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN, ENCUENTRA JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL. Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 88/2010 de la Segunda Sala de la SCJN, Novena época, tomo XXXII, julio de 2010, página 314.

A través de este criterio se pretende precisar y acotar el concepto de "casa habitación" así como el supuesto de exención de IVA respecto de la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación.

Con base en esta jurisprudencia, se puede sostener que aquellos sujetos que han pagado IVA que les fue incorrectamente trasladado por un contribuyente exento (bajo este nuevo criterio) están facultados para solicitar la devolución del pago de lo indebido en los términos del CFF.

## LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

### Reformas 2007

El Pleno de la SCJN emitió las siguientes tesis en torno a la constitucionalidad de la LIMPAC vigente en 2007:

a) Inconstitucionalidad régimen opcional<sup>243</sup>.- Con base en el criterio denominado como "teoría de los componentes de la norma", la SCJN declara inconstitucional por violación a la garantía de irretroactividad de la ley, la disposición transitoria de la LIMPAC en vigor durante el ejercicio de 2007, que establece que quienes ejercieran el régimen opcional de tributación del IMPAC (artículo 5-A), tendrían que calcular el gravamen conforme al impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior sin deducir las deudas; ello, en virtud de que modifica el sistema de tributación elegido, con el que se generaron consecuencias pendientes de realización que

---

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN, CUANDO PROVEEN EN ELLA MANO DE OBRA E INSUMOS. Jurisprudencia 2a./J. 115/2010 de la Segunda Sala, novena época, tomo XXXII, agosto de 2010, página 445.

<sup>243</sup> ACTIVO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Tesis Aislada P. LXXIX/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 27.

debían surtir efectos para el ejercicio de 2007, entre otras, la posibilidad de deducir deudas.

El efecto de la concesión del amparo sólo es a favor de los contribuyentes que optaron por el esquema de tributación optativo antes de 2007, lo cual implica que puedan determinar el IMPAC de 2007 actualizando el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, deduciendo de la base las deudas cuya deducción estaba autorizada en dicho ejercicio y, aplicando la tasa del 1.8%.

**b)** Intrascendencia de la existencia de deudas<sup>244</sup>.- El objeto del IMPAC son los activos concurrentes a la obtención de utilidades en atención al valor que tengan, y no así, el valor económico neto del patrimonio. Por lo tanto, la manifestación de riqueza revelada por la tenencia de activos no se ve disminuida por las deudas, toda vez que éstas no guardan relación con el objeto del impuesto, de modo que resulta intrascendente la existencia de deudas.

**c)** Tenencia de activos revela capacidad económica<sup>245</sup>.- El hecho de que la LIMPAC vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 sí previera la deducción de deudas, obedecía a la conveniencia de aminorar la carga tributaria de los contribuyentes por razones de diversa índole, pero no significaba que se atendiera a la capacidad contributiva real de los gobernados, porque en atención al objeto del impuesto –activos concurrentes en la obtención de utilidades- la verdadera capacidad económica del sujeto se manifiesta con la sola tenencia de dichos activos.

---

<sup>244</sup> ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Jurisprudencia P./J. 133/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 11.

<sup>245</sup> ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Jurisprudencia P./J. 133/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 11.

- d) Proporcionalidad tributaria**<sup>246</sup>.- En la actualización del hecho imponible del IMPAC es irrelevante que el contribuyente ostente un activo adquirido a través de un crédito; por lo tanto, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria no debe analizarse a partir del acto jurídico que origina la tenencia de activos, ni en la calidad con que intervienen las partes, sino en función de la tenencia de activos.
- e) Tasa fija**<sup>247</sup>.- La tasa fija del 1.25% prevista en la LIMPAC sobre el valor de activos, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria puesto que los contribuyentes tributan en proporción directa a su capacidad contributiva en función con el objeto gravado, a saber: los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades.
- f) Fines extrafiscales**<sup>248</sup>.- La derogación del artículo 5 de la LIMPAC que preveía la deducción de las deudas, obedece a un fin extrafiscal consistente en evitar que artificiosamente se disminuya la base gravable del IMPAC, incurriendo en prácticas elusivas o evasivas, lo cual es congruente con la finalidad extrafiscal original relativa a la eficiencia empresarial, para que de manera preferente, los contribuyentes paguen el ISR en lugar del IMPAC, con lo cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

---

<sup>246</sup> ACTIVO. LA PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO DEBE ANALIZARSE A PARTIR DE LA TENENCIA DE ACTIVOS CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, SIN ATENDER AL ACTO JURÍDICO QUE LA ORIGINA, A LA CALIDAD DE LAS PARTES QUE EN ÉL INTERVIENEN O A LA APRECIACIÓN PREVIA DE SI SON O NO CONTRIBUYENTES DEL GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Jurisprudencia P./J. 134/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 16.

<sup>247</sup> ACTIVO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS ACTIVOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007), Jurisprudencia P./J. 131/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 5.

<sup>248</sup> ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Jurisprudencia P./J. 135/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 6.

**g) Garantía de equidad**<sup>249</sup>.- La exención que se otorga a los contribuyentes que tengan bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados de participación, no es violatoria de la garantía de equidad, toda vez que las operaciones de los fideicomisos inmobiliarios no se encuentran en el mismo plano de igualdad respecto de la generalidad de los contribuyentes, pues no necesariamente obtienen rendimientos en el mercado de valores, además de que el trato diferenciado persigue un fin extrafiscal, a saber: proporcionar mayor cobertura a los proyectos privados de inversión inmobiliaria y favorecer a los contribuyentes de un sector que produce importantes fuentes de empleo.

Resulta cuestionable que nuevamente la SCJN justifique aparentes violaciones a la Constitución Federal, por parte de diversas leyes tributarias, atendiendo a los llamados "finés extrafiscales", además de que consideramos que el impedimento a la deducción de las deudas técnicamente sí constituye una evidente violación de diversas garantías.

## **CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

### **Impuesto predial**

La Segunda Sala confirmó la validez constitucional del incremento de los valores unitarios del suelo, de las tasas progresivas y cuotas fijas que deben aplicarse para determinar el impuesto relativo y, en general de las matrices de características y de punto, entre otros supuestos<sup>250</sup>.

---

<sup>249</sup> ACTIVO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 224, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A FAVOR DE LOS FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Jurisprudencia P./J. 138/2009 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 10.

<sup>250</sup> PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, AL INCREMENTAR LOS VALORES UNITARIOS DEL SUELO EN RELACIÓN CON LOS DEL AÑO ANTERIOR, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Jurisprudencia 2a./J. 229/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 293.

PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL

Los únicos temas sobre los que la Segunda Sala dictó una declaratoria de inconstitucionalidad, son los siguientes:

**a) Inmuebles de uso habitacional**<sup>251</sup>.- El Máximo tribunal consideró que el CFDF otorga un trato desigual injustificado al limitar el derecho a la reducción de dicho impuesto, a aquellos propietarios o poseedores de inmuebles destinados a uso habitacional comprendidos en los rangos de "A" a "J", es decir aquellos cuyo valor está entre \$ 0.11 y \$2'929,335.38.

El efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad consiste en que los contribuyentes comprendidos en los rangos "K" a "P" (inmuebles de uso habitacional con un valor de \$2'929,335.39 en adelante), también apliquen tasa de reducción del 10%, por ser este el último porcentaje efectivo de descuento previsto en la tabla del citado artículo.

**b) Matrices de características**<sup>252</sup>.- Se declaró inconstitucional el "Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal" pues no se precisa el tipo de valor, respecto de los muebles de baño que debe tomarse en cuenta para realizar la clasificación de los servicios de una construcción.

---

DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO ESTABLECER UN MECANISMO EXACTO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO, SINO SÓLO EL VALOR APROXIMADO DEL INMUEBLE OBJETO DE IMPOSICIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Jurisprudencia 2a./J. 236/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 294.

<sup>251</sup> PREDIAL. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN II, PUNTO 2, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE UNA REDUCCIÓN DEL 0% PARA INMUEBLES DE USO HABITACIONAL CUYO VALOR CATASTRAL ESTÉ COMPRENDIDO EN LOS RANGOS DEL "K" AL "P" DE LA TARIFA PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DE ESE PRECEPTO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Jurisprudencia 2a./J. 225/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 286.

<sup>252</sup> PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE ESA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, AL NO DEFINIR EL CONCEPTO "VALOR" RESPECTO DE LOS MUEBLES DE BAÑO A QUE SE REFIEREN LAS MATRICES DE CARACTERÍSTICAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 240/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 290.



El efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad consiste en que se aplique el tipo de muebles de baño de menor cuantía conforme a la clasificación de servicios de construcción.

**c) Inmuebles en proceso de construcción**<sup>253</sup>.- Se declaró inconstitucional la obligación para los propietarios o poseedores de inmuebles en proceso de construcción, de calcular el impuesto a su cargo, considerando el 50% de la superficie total registrada, a pesar de que el avance de la obra puede ser menor o mayor a ese porcentaje.

### **Devolución sin intereses con motivo de sentencias de amparo**

La Segunda Sala de la SCJN mediante contradicción de tesis, resolvió que los efectos restitutorios de una sentencia de amparo que declara la inconstitucionalidad de una norma fiscal del DF, en la que se obliga a la autoridad fiscal a devolver las cantidades enteradas indebidamente actualizadas (sin condicionamiento de que el interesado se sujete a un procedimiento administrativo como sería la solicitud de devolución), no comprende el pago de intereses, puesto que éstos no integraban el patrimonio del contribuyente/quejoso y el efecto de la sentencia es restablecer la situación al momento previo de la violación.

Señala la SCJN que la obligación indemnizatoria a cargo del fisco puede derivar de lo dispuesto en las leyes fiscales regulatorias de la contribución específica. En el caso de las devoluciones del DF, no se contemplaba el pago de intereses debido a que el CFIDF abrogado, equipara el pago de una contribución declarada inconstitucional con un pago de lo indebido y, derivado de ello, al cesar el supuesto legal que dio origen al pago de la contribución, no se actualiza la procedencia del pago de intereses pues la actuación tanto de la autoridad al recibir el entero, como del contribuyente al realizar el pago, fue dentro del marco de la ley<sup>254</sup>.

---

<sup>253</sup> 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 Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010. Página 328.

<sup>254</sup> LEYES TRIBUTARIAS. LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS, DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS, COMO EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, NO COMPRENDE EL PAGO DE INTERESES INDEMNIZATORIOS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL ABROGADO).

Resulta alarmante que la Segunda Sala haya emitido este criterio, pues constituye un absoluto desconocimiento de los efectos restitutorios del juicio de amparo; ello, en virtud de que la obligación de pago de intereses tiene por objeto indemnizar al particular de los recursos de los cuáles no pudo disponer por haber efectuado el pago (indebidamente) de una contribución que posteriormente es declarada inconstitucional, con independencia de que la autoridad fiscal no haya incurrido en mora, máxime que tal situación se encuentra regulada por el artículo 80 de la Ley de Amparo.

### **Estímulos económicos del impuesto sobre nóminas**

Un TCC resolvió que no es violatorio de la garantía de igualdad ante la ley, el hecho de que el GDF haya otorgado en 2009 un estímulo equivalente al 100% del ISN pagado durante el ejercicio de 2008 únicamente a las micros, pequeñas y medianas empresas, atendiendo a la crisis económica imperante en aquel momento, toda vez que a su criterio tiene una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, es medida racional y, cumple con la relación de proporcionalidad entre los medios implementados y los fines que se pretende alcanzar<sup>255</sup>.

Consideramos que desde la perspectiva de la garantía de igualdad, podría ser cuestionable la constitucionalidad de dicho estímulo, puesto que la razón para el otorgamiento del beneficio fue la crisis económica y el desempleo imperante en el DF, siendo que dichas problemáticas no eran exclusivas de las PYMES.

---

Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª./J 137/2010. pendiente de publicarse en SEJUE OJO SEJUE DICIEMBRE 2010.

<sup>255</sup> ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECE EL PROGRAMA DE APOYO ECONÓMICO A LAS EMPRESAS QUE SE INDICAN, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DEL DISTRITO FEDERAL EL 2 DE JUNIO DE 2009. EL HECHO DE QUE INSTITUYA UN ESTÍMULO ECONÓMICO EQUIVALENTE AL CIENTO POR CIENTO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS PAGADO DURANTE EL EJERCICIO DE 2008, PARA LAS EMPRESAS QUE AL MES DE DICIEMBRE DE ESTE AÑO TENGAN UNA PLANTILLA DE HASTA SESENTA TRABAJADORES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD. Tesis I.4o.A.717 A TCC, novena época, agosto de 2010.

## LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### Verificación del reparto de PTU

Mediante tesis asiladas, la Segunda Sala de la SCJN reconoce la constitucionalidad del abrogado artículo 19, apartado A, fracción XLIII del RISAT, mismo que faculta a la AGGC, para verificar el correcto reparto de PTU a través de las facultades de comprobación fiscal; ello, a pesar de que ni el CFF, la LISR ni la LFT, reconocen la posibilidad de revisar el reparto de utilidades mediante el ejercicio de comprobación fiscal<sup>256</sup>.

En relación con lo anterior, se reconoce la facultad de la SHCP para averiguar todo tipo de irregularidades vinculadas con el reparto de la PTU, específicamente lo relativo al cálculo de la renta gravable, ingresos gravables, deducciones efectuadas y la debida aplicación del porcentaje fijado por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas<sup>257</sup>.

---

<sup>256</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. ARTÍCULO 19, APARTADO A, FRACCIÓN XLIII, DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ABROGADO MEDIANTE DECRETO PUBLICO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 22 DE OCTUBRE DE 2007, QUE PREVE LA POSIBILIDAD DE VERIFICAR EL REPARTO DE ESE INCENTIVO LABORAL POR MEDIO DE LAS FACULTADES DE REVISIÓN FISCAL, NO CONCLUCA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. Tesis aislada 2ª. III/2010 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª. III/2010. Visible en el SEJUFE Enero 2010 Tomo XXXI de Enero de 2010 página 326.

<sup>257</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CALIDAD DE ÓRGANO REVISOR, PUEDE AVERIGUAR TODO TIPO DE IRREGULARIDADES EN SU CÁLCULO. Tesis asilada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª. II/2010. Visible en el SEJUFE Enero 2010 Tomo XXXI de Enero de 2010 página 326.

## ACREDITAMIENTOS, ESTÍMULOS Y SUBSIDIOS

### Naturaleza de acreditamientos y estímulos

La Primera Sala de la SCJN resolvió en torno a los acreditamientos que se aplican en contra de los impuestos federales así como en lo relativo a los estímulos fiscales, lo siguiente:

**a)** Los conceptos acreditables contra impuestos federales tienen un efecto económico equivalente al de una compensación porque reducen directamente el monto de la contribución causada y no la base imponible, por lo que son ajenos a los elementos esenciales de la contribución; sin embargo, en algunas ocasiones, les resultan aplicables los principios constitucionales en materia tributaria y pueden tener como propósito evitar contradicciones en el sistema tributario, armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo o introducir ciertos beneficios<sup>258</sup>.

**b)** Los acreditamientos se pueden clasificar, de acuerdo con los fines que persiguen, concretamente en: *(i)* aquellos otorgados por razones estructurales y *(ii)* los otorgados a título de beneficio.

Los primeros son aquellos que buscan preservar la lógica interna del gravamen o cumplir con algún postulado constitucional, razón por la cual, sí les resultan aplicables las garantías constitucionales en materia tributaria y necesariamente deben ser reconocidos por el legislador.

Los segundos, tienen como propósito alcanzar ciertos fines extrafiscales (promoción de ciertas conductas) y por ende, el legislador cuenta con una amplia libertad al configurar su contenido y alcance; a este tipo de acreditamientos no les resultan aplicables las garantías en materia tributaria; sin embargo, no escapan del control constitucional, toda vez que deben analizarse desde el punto de vista de la garantía de igualdad y generalidad tributaria<sup>259</sup>.

---

<sup>258</sup> CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SUS CARACTERÍSTICAS. Tesis aislada 1a. CVII/2010 de la Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, página 180.

<sup>259</sup> CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SUPUESTOS EN LOS QUE SU ESTABLECIMIENTO DEBE SER RECONOCIDO POR EL LEGISLADOR EN EL MARCO DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LA MATERIA TRIBUTARIA.

**c)** Los estímulos fiscales acreditables son vehículos para el otorgamiento de determinados beneficios que, si bien, no son exigibles constitucionalmente, el creador de la norma debe justificar las razones por las cuales se otorga en ciertos supuestos, sin estar obligado a precisar las razones por las que no se otorgó en los casos restantes<sup>260</sup>.

**d)** Conforme al principio de generalidad tributaria, nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, ni a créditos que disminuyan su deuda tributaria legalmente causada; por ello, el otorgamiento de un estímulo fiscal (acreditamiento a título de beneficio) debe estar razonablemente justificado en el marco de la CPEUM<sup>261</sup>.

Si bien es importante que la SCJN pretenda desentrañar la naturaleza de los conceptos acreditables contra los impuestos federales, consideramos que estos criterios resultan contradictorios con otros que el propio tribunal supremo ha emitido, puesto que en este caso señala que necesariamente deben ser reconocidos por el legislador aquellos acreditamientos que atiendan a razones estructurales, esto es, que no pretenden fomentar ciertas conductas, mientras que al pronunciarse sobre la constitucionalidad del IETU, el citado tribunal resolvió que las deducciones y créditos previstos en la Ley de la materia, simplemente constituyen beneficios otorgados por el legislador, por lo que no se violan las garantías constitucionales en materia tributaria, siendo que en realidad tales deducciones y créditos no tienen como fin fomentar conducta alguna.

## **Subsidio Tributario**

Mediante dos tesis aisladas de un TCC, se establece que el subsidio, a diferencia de las reducciones en materia impositiva, tiene la naturaleza

---

Tesis aislada 1a. CVI/2010 de la Primera Sala de la SCJN, Novena época, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, página 178.

<sup>260</sup> ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO. Tesis aislada 1a. CIX/2010 de la Primera Sala de la SCJN, Novena época, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, página 181.

<sup>261</sup> PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO. Tesis aislada 1a. CVIII/2010 de la Primera Sala de la SCJN, novena época, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, página 182.

jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de manera parcial, pues opera en un elemento cuantitativo de la contribución que es la tasa, cuota o tarifa aplicable a la base gravable. No obstante lo anterior, se reconoce que los subsidios no impiden que surja una obligación tributaria o el deber de pago por actualizarse un hecho imponible, además de que deben sujetarse a los principios constitucionales en materia tributaria<sup>262</sup>.

Asimismo, señala que la finalidad de los subsidios es proteger las actividades prioritarias para el desarrollo del país e incentivar el consumo y racionalización de los servicios públicos, durante periodos determinados<sup>263</sup>.

Consideramos conveniente que los tribunales distingan con precisión los efectos fiscales y alcance de las diferentes medidas o beneficios que se otorgan a los particulares.

## COMERCIO EXTERIOR

### **Acta de irregularidades de mercancías de difícil identificación**

El artículo 152 de la LA establece el procedimiento y plazos para la resolución de los PAMA. En términos generales, se impone a las autoridades la obligación de resolver en el término de 4 meses el PAMA, contados a partir de que el expediente se encuentra debidamente integrado (con las pruebas y alegatos que, en su caso, ofrezca y presente el contribuyente).

No obstante lo anterior, el citado artículo no establece plazo ni procedimiento para que se elabore el dictamen respectivo, en el supuesto de que las mercancías importadas sean de difícil identificación.

---

<sup>262</sup> SUBSIDIO Y REDUCCIÓN TRIBUTARIOS. SUS DIFERENCIAS. Tesis aislada del Décimo Quinto Tribunal Colegiado del Primer Circuito I.15º.A.162 A Visible en SEJUFÉ, Novena Época, XXXII, Noviembre de 2010, página 1553.

<sup>263</sup> SUBSIDIO TRIBUTARIO. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis aislada del Décimo Quinto Tribunal Colegiado del Primer Circuito I.15º.A.165 A. Visible en SEJUFÉ, Novena Época, XXXII, Noviembre de 2010, página 1552.

Al respecto, el Pleno de la SCJN en una contradicción de tesis resolvió que resulta inconstitucional, por violatorio a la garantía de seguridad jurídica, que no se establezca el plazo para elaborar el dictamen y resolver el PAMA<sup>264</sup>.

Lo resuelto por el Pleno de la SCJN es la reiteración de la postura que con respecto a los plazos para resolver el PAMA ha señalado con anterioridad.

### **Protocolo de Adhesión de China a la OMC, y celebración posterior del Acuerdo en materia de Medidas de Remedio Comercial entre China y México**

El 13 de octubre de 2008 se publicó en el DOF el Acuerdo entre México y China para eliminar las medidas antidumping que México había establecido.

La mayor parte de las fracciones arancelarias del Acuerdo, corresponden a sectores industriales del vestido, hilados, tejidos, calzado, juguetes, herramientas y aparatos electrónicos.

La Segunda Sala de la SCJN sostuvo que la eliminación progresiva –a más tardar el 11 de diciembre de 2011- de las restricciones respecto de ciertas mercancías, como medida de transición, no constituye un derecho compensatorio de los eliminados por el Protocolo de Adhesión de China a la OMC, ni arancel bajo el impuesto de importación o exportación, ni derecho de aduana, debido a que no deriva de prácticas desleales de comercio exterior, sino tiende a prevenir un daño a la producción nacional y, por ende, se trata de una salvaguarda temporal y bilateral, por lo que no existe contradicción entre el Protocolo y el Acuerdo mencionado<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Contradicción de tesis del Pleno de la SJCN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 5.

<sup>265</sup> COMERCIO EXTERIOR. LA MEDIDA DE TRANSICIÓN CONTENIDA EN EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 2008, NO ES CONTRARIA AL ARTÍCULO 17, EN RELACIÓN CON EL ANEXO 7, DEL PROTOCOLO DE ADHESIÓN DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA A LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, PUBLICADO EN EL INDICADO MEDIO DE DIFUSIÓN EL 15 DE AGOSTO DE 2007. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en

De la misma forma, la SCJN sostuvo que no obstante en algunos ordenamientos se les denomine "cuotas" o "aranceles", dichas medidas de transición no se rigen por los principios de justicia fiscal, toda vez que, como se ha señalado en otros precedentes, no constituyen un tributo o contribución<sup>266</sup>.

De igual forma la SCJN sostuvo que no obstante México se comprometió, mediante su adhesión al GATT, a no sujetar las importaciones de un Estado miembro a derechos con fines fiscales o derechos de aduana por encima del tipo consolidado aceptado, puede implementar cualquier carga proporcional al costo de los servicios prestados o medida de protección no arancelaria -como es el caso del mecanismo de transición o salvaguarda establecido en el Acuerdo- y, por lo tanto, puede rebasarse dicho arancel consolidado, en virtud de que el Acuerdo no contiene restricciones al respecto, pues se trata de medidas no-arancelarias cuyo objeto es evitar o reparar daños importantes a la economía de un país, las cuales, de tener un porcentaje máximo, resultarían poco eficaces, por no poder reparar o prevenir adecuadamente el daño<sup>267</sup>.

En otra tesis, sostuvo la SCJN que toda vez que el Acuerdo fue celebrado por las autoridades competentes, conforme a las disposiciones constitucionales aplicables, y además, regula una cuestión de índole comercial, por lo cual fue firmado ad referendum por el Secretario de

---

el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Abril de 2010, página 435.

<sup>266</sup> COMERCIO EXTERIOR. LAS MEDIDAS DE TRANSICIÓN PREVISTAS EN EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 2008, CONSTITUYEN SALVAGUARDAS QUE NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 450.

<sup>267</sup> COMERCIO EXTERIOR. LA MEDIDA DE TRANSICIÓN CONTENIDA EN EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 2008, PUEDE IMPLEMENTARSE POR ENCIMA DEL PORCENTAJE MÁXIMO DEL ARANCEL CONSOLIDADO. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Abril de 2010, página 436.



Economía, no viola las garantías de fundamentación y motivación consagradas en el Artículo 16 de la CPEUM<sup>268</sup>.

Finalmente, en dos criterios diferentes la SCJN sostuvo que toda vez que la noción "tratado" es puramente formal y que no existe consenso para fijar las reglas generales a las que deben sujetarse las diferentes formas que revisten los compromisos internacionales, considerando que el Acuerdo fue suscrito ad referendum, que la persona que lo celebró contaba con plenos poderes, y que fue confirmado por el Senado y promulgado por el Ejecutivo, es indudable que el Acuerdo tiene carácter de tratado internacional y, por ende, constituye Ley Suprema de la Unión.

De igual manera la SCJN sostuvo que en que la celebración de Tratados no se encuentra regulada por la Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, sino por la Ley sobre la Celebración de Tratados<sup>269</sup>.

### **Cuotas Compensatorias**

La legislación aplicable señala que las personas que importen mercancías idénticas o similares a aquéllas por las que se esté obligado al pago de cuotas compensatorias, deberán efectuar el pago de tales cuotas.

---

<sup>268</sup> COMERCIO EXTERIOR. EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 2008, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 449.

<sup>269</sup> TRATADO INTERNACIONAL. TIENE ESE CARÁCTER EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 1988. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 471; y TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA ECONÓMICA. SU APROBACIÓN POR PARTE DEL SENADO DE LA REPÚBLICA SE RIGE POR LA LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 472.

No obstante lo anterior, en precedentes aislados de un TCC, se sostuvo que no bastará la afirmación de la autoridad en el sentido de que la mercancía es idéntica o similar, sino deberá exponer, en su resolución, las razones que sustenten su apreciación, cumpliendo con las garantías de fundamentación y motivación previstas en el Artículo 16 de la CPEUM, así como señalar el país de origen o procedencia de la mercancía afecta al pago de dichas cuotas, pues sólo de esta forma es posible que el importador pruebe que su mercancía tiene un origen o procedencia distinto<sup>270</sup>.

## **Salvaguardas**

Conforme el artículo 45 de la LCE, las medidas de salvaguarda son aquellas que regulan o restringen temporalmente las importaciones de mercancías idénticas, similares o directamente competidoras a las de producción nacional en la medida necesaria para prevenir o remediar el daño grave a la rama de producción nacional de que se trate y facilitar el ajuste de los productores nacionales.

La Segunda Sala de la SCJN sostuvo que las salvaguardas constituyen medidas de carácter no arancelario, en atención a que para su establecimiento requieren de la realización de investigaciones en las que participan las partes interesadas, y no dimanan exclusivamente de la potestad tributaria del Estado<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> CUOTAS COMPENSATORIAS. CUANDO SE DETERMINE SU PAGO PORQUE SE CONSIDERE QUE LA MERCANCÍA IMPORTADA ES IDÉNTICA O SIMILAR A AQUELLA POR LA QUE DEBEN PAGARSE, LA AUTORIDAD DEBE SEÑALAR EN SU RESOLUCIÓN LAS RAZONES CONCRETAS QUE SUSTENTEN DICHA APRECIACIÓN. Tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Enero de 2010, página 2041; y CUOTAS COMPENSATORIAS. CUANDO SE DETERMINE SU PAGO PORQUE SE CONSIDERE QUE LA MERCANCÍA IMPORTADA ES IDÉNTICA O SIMILAR A AQUELLA POR LA QUE DEBEN PAGARSE, LA AUTORIDAD DEBE SEÑALAR EN SU RESOLUCIÓN EL PAÍS DE ORIGEN O PROCEDENCIA DE ÉSTA. Tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Enero de 2010, página 2042.

<sup>271</sup> SALVAGUARDAS. NO TIENEN NATURALEZA TRIBUTARIA. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 470.

## **Embargo Precautorio de Mercancías de Procedencia Extranjera**

En el acta levantada con motivo del embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera deben hacerse constar, en forma circunstanciada, los hechos que motivaron el inicio del procedimiento administrativo en la materia.

A este respecto, en precedente aislado de un TCC, se sostuvo que es suficiente que el acta describa pormenorizadamente la mercancía, detallando su naturaleza y demás características, sin que resulte necesario que justifique en ella cómo arribó al convencimiento de que ésta era de procedencia extranjera, toda vez que el particular estará en posibilidad de probar su origen o legal tenencia durante el desarrollo del procedimiento, aportando, entre otras, las facturas o documentos comerciales correspondientes<sup>272</sup>.

## **Suspensión en el Padrón de Importadores<sup>273</sup>**

El artículo 59, fracción IV, de la LA establece que quienes importen mercancías deberán estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, debiendo estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y cumplir con los demás requisitos que establezca el SAT a través de reglas administrativas.

Para tales efectos, el SAT estableció<sup>274</sup> que procede la suspensión de la inscripción a los padrones antes mencionados, consistente en la

---

<sup>272</sup> EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CORRESPONDE AL PARTICULAR PROBAR, DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, EL ORIGEN DE ÉSTAS O SU LEGAL TENENCIA O ESTANCIA EN EL PAÍS Y NO A LA AUTORIDAD EN EL ACTA LEVANTADA CON MOTIVO DE AQUÉL. Tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Mayo de 2010, página 1943.

<sup>273</sup> SUSPENSIÓN EN EL PADRÓN DE IMPORTADORES Y/O EN EL PADRÓN DE IMPORTADORES DE SECTORES ESPECÍFICOS. LA REGLA 2.2.4., PUNTO 23, DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 QUE PREVÉ UNO DE LOS SUPUESTOS EN QUE AQUÉLLA PROCEDE, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA Y PRIMACÍA DE LA LEY CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 49 Y 73, FRACCIÓN X, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis aislada XV.5º.12 a, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Octubre de 2010. Página 3208.

<sup>274</sup> 2.2.4. de las RCGMCE para 2008.

detección de mercancía prohibida por parte de la autoridad aduanera, con motivo del reconocimiento aduanero o la verificación de mercancías.

En un precedente aislado de un tribunal colegiado, se refiere que la regla descrita en el párrafo anterior no viola los principios constitucionales de reserva y primacía de la ley, puesto que se encuentra apegada a lo dispuesto por el artículo 59, fracción IV, de la Ley Aduanera, ya que este artículo no sólo establece los requisitos para la inscripción en los padrones señalados, sino que también establece, implícitamente, lo relativo a la suspensión o cancelación de dicho registro.

### **IVA en mercancías bajo el régimen de depósito fiscal<sup>275</sup>**

Esta tesis aislada de un TCC, establece que una empresa extranjera que introduce bienes tangibles al país bajo el régimen de depósito fiscal no está obligada a retener el IVA siempre que con posterioridad dichas mercancías sean importadas definitivamente por una persona diversa.

Dicho tribunal funda su criterio en el hecho de que bajo el régimen de depósito fiscal, las mercancías depositadas no pierden su calidad de productos extranjeros ni se entiende que ya fueron importadas, sino que únicamente se situaron en un almacén para su depósito.

En consecuencia, es únicamente el importador definitivo de dichas mercancías quien debe pagar el IVA correspondiente; pues de lo contrario, se generaría un doble pago por el mismo hecho imponible.

Aún cuando el tribunal confunde la persona obligada a efectuar la retención (pues establece la carga al extranjero), resulta interesante esta tesis al señalar que no es posible interpretar que en el caso que se plantea exista la causación de un IVA por la enajenación y adicionalmente un IVA por la importación.

Este tema se comenta con mayor profundidad en el apartado de Comercio Exterior de esta Actualización Tributaria 2011.

---

<sup>275</sup> VALOR AGREGADO. LA EMPRESA EXTRANJERA QUE INTRODUCE MERCANCÍAS AL PAÍS BAJO EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL, NO ESTÁ OBLIGADA A RETENER EL IMPUESTO RELATIVO SI POSTERIORMENTE ÉSTAS SON IMPORTADAS DEFINITIVAMENTE POR UNA PERSONA DIVERSA. Tesis aislada II.2º.T.Aux.17 A, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Octubre de 2010. Página 3223.

## **Decreto del TLCAN por el cual se eliminan diversos aranceles preferenciales / Respuesta al conflicto transporte transfronterizo<sup>276</sup>**

De conformidad con esta tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN se establece que el Decreto por el que se modifica la tasa aplicable durante 2009 del IGI, con el objeto de eliminar diversos aranceles preferenciales previstos en el TLCAN a las importaciones de determinados bienes originarios de los Estados Unidos de América, no debe regirse por los principios constitucionales de justicia fiscal.

Lo anterior, en virtud de que el Ejecutivo Federal, en uso de la facultad extraordinaria que le confiere el artículo 131 de la CPEUM, puede regular el comercio exterior y la economía del país a través de la emisión de este tipo de decretos, mismos que no estarán sujetos a los principios de justicia tributaria, aun cuando se aumenten, replacen y/o modifiquen la tasa y tarifa de un impuesto determinado.

### **Funciones legislativas del Ejecutivo Federal**

La Segunda Sala de la SCJN emite dos criterios aislados, a través de los cuales delimita la naturaleza y alcance de las facultades legislativas del Ejecutivo en materia de comercio exterior.

Se reconoce que dichas facultades extraordinarias provienen del llamado "derecho de emergencia" que tiene como finalidad regular el comercio exterior y, en general, la economía del país, a través del establecimiento de cargas patrimoniales, prohibiciones y restricciones a la actividad de los particulares<sup>277</sup>.

Derivado de lo anterior, la Segunda Sala señala que las cargas patrimoniales impuestas a los particulares derivadas de los decretos

---

<sup>276</sup> TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. EL DECRETO DEL EJECUTIVO FEDERAL PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE MARZO DE 2009, A TRAVÉS DEL CUAL SE ELIMINAN DIVERSOS ARANCELES PREFERENCIALES PREVISTOS EN AQUÉL, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA FISCAL. Tesis aislada 2ª. CII/2010, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXII, Octubre de 2010. Página 225.

<sup>277</sup> COMERCIO EXTERIOR. FINALIDAD DE LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR A CARGO DEL EJECUTIVO FEDERAL DERIVADAS DEL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 CONSTITUCIONAL. Tesis aislada. Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2ª. CXXXVI/2009. Visible en el SEJUFE Diciembre 2009 Tomo XXX página 361.

expedidos bajo estas facultades, son ajenas a la potestad tributaria, de ahí que le sean inaplicables los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, aun cuando éstos incidan en la base, tasa o tarifa del IGI. Finalmente, se menciona que los decretos en cuestión deben estar limitados al ámbito comercial y deben estar sujetos a una temporalidad<sup>278</sup>.

Consideramos incorrecto el criterio de la Segunda Sala, pues los actos de autoridad que afectan el patrimonio de los particulares con fines recaudatorios (independientemente de la finalidad o motivación de la carga) deben ser acordes a los principios de justicia tributaria pues, de otra forma, la actividad del Estado queda irrestricta en perjuicio de los contribuyentes.

### **Ausencia de nombre en la orden de visita / verificación legal de importación<sup>279</sup>**

A través de jurisprudencia por contradicción de tesis de la Segunda Sala de la SCJN, se confirma que en el caso de visitas domiciliarias con el fin de verificar la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera, basta que en la orden de visita se indique que ésta versará sobre las mercancías que se encuentren en el domicilio visitado a la fecha de la orden, para que sean válidas, sin que se requiera establecer con precisión el nombre de la persona o personas a las que va dirigida, toda vez que la finalidad de dicho medio de comprobación no exige circunscribir el ejercicio de esa facultad a un contribuyente en particular.

En nuestra opinión, este criterio es contrario a las garantías de seguridad y certeza jurídica que deben regir todos los actos de molestia

---

<sup>278</sup> COMERCIO EXTERIOR. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL A LOS DECRETOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL EN USO DE LA FACULTAD EXTRAORDINARIA CONFERIDA POR EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA. Tesis aislada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª.CXXXV/2009. Visible en el SEJUFÉ Diciembre 2009, Tomo XXX, página 361.

<sup>279</sup> VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA LEGAL IMPORTACIÓN, ESTANCIA Y TENENCIA DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA Y LAS OBLIGACIONES FISCALES Y ADUANERAS RELACIONADAS CON ELLAS. NO ES ILEGAL LA ORDEN RELATIVA AUNQUE SE DIRIJA GENÉRICAMENTE AL PROPIETARIO Y/O POSEEDOR. Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2ª./J 120/2010. Visible en el SEJUFÉ, Tomo XXXII, octubre de 2010, página 345.

hacia los particulares, pues al realizar las visitas domiciliarias, quedan al arbitrio de las autoridades los límites de la revisión.

## **TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA**

### **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

#### **Interpretación de normas fiscales**

Conforme a lo establecido en el artículo 5 del CFF, las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, por lo cual la SCJN ha reconocido que se debe de partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica.

El TFJFA resuelve mediante una tesis aislada que la posibilidad de interpretar disposiciones fiscales no significa que se deba realizar un análisis fragmentado, aislado y parcial del texto de la norma, puesto que a partir de interpretaciones "letristas" de parte de los particulares podrían generarse fraudes a la ley o abusos del derecho, entendiendo como tales, la realización de actos que respetan el texto de la ley pero no su sentido o finalidad<sup>280</sup>.

Si bien coincidimos en términos generales con lo establecido en la tesis de referencia (puesto que no debe interpretarse la ley fiscal de forma aislada sin atender a la auténtica intención del legislador), consideramos que en observancia de este criterio interpretativo, las autoridades fiscales podrían cometer abusos en perjuicio de los contribuyentes, alegando un abuso del derecho cuando la interpretación y aplicación de las leyes fiscales que éstos efectúen, sea contraria a las finalidades que dichas autoridades aduzcan.

---

<sup>280</sup> INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.- NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O ABUSO DEL DERECHO. Tesis Aislada, establecida por la Sexta Sala Regional Metropolitana del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 25, Sexta Época, Año III, enero de 2010, página 247.

## **Efectos de la presentación del aviso de fusión**

Conforme a una tesis aislada, la Segunda Sala Regional de Occidente del TFJFA señaló que el aviso de fusión que se debe presentar en los términos del RCFF dentro del mes siguiente a aquel en el que se lleva a cabo tal acto, no tiene efectos constitutivos ni extintivos, sino únicamente informativos, pues consideró que los efectos jurídicos de la fusión se rigen por lo dispuesto en la LGSM<sup>281</sup>.

Consideramos acertado el criterio de la Sala, dado que los efectos jurídicos de los actos mercantiles son ciertos y no puede pretenderse que sus efectos queden subordinados al cumplimiento de formalidades de carácter fiscal.

No obstante, cabe señalar que en la legislación fiscal se prevén ciertas ficciones y consecuencias por la omisión o presentación extemporánea del referido aviso, ya que conforme a lo dispuesto por el artículo 14-B del CFF, la falta de presentación del mismo traerá como consecuencia que la fusión adquiera el carácter de enajenación, y por otra parte, el diverso 27, penúltimo párrafo del mismo ordenamiento legal dispone que la fecha de presentación del aviso determinará la época del nacimiento de las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la fusión.

## **Transgresión del plazo para efectuar devoluciones**

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA señaló que en caso de que las autoridades fiscales excedan del plazo que establece el CFF para formular un requerimiento con el fin de verificar la procedencia de solicitudes de devolución, dicho requerimiento será válido (y no nulo como el particular planteó en su acción).

Esto es, a consideración de dicha Sala, lo esencial es que la autoridad verifique que efectivamente existan los saldos a favor cuya devolución se pretende, por lo que de ser procedente ésta y de haberse excedido las autoridades en los plazos, sólo tendría por efecto que deban pagar

---

<sup>281</sup> FUSIÓN, AVISO DE. CONFORME CON LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 14-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 5-A, DE SU REGLAMENTO, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS 223 Y 224 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, ÚNICAMENTE TIENE EFECTOS INFORMATIVOS. Aislada, establecida por la Segunda Sala Regional de Occidente del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 28, Sexta Época, Año III, abril de 2010, página 172.



intereses al contribuyente<sup>282</sup>. El criterio en cuestión, resulta congruente con una tesis reciente emitida por la SCJN, en la que llegó a las mismas conclusiones que el TFJFA.

En nuestra opinión resultaba cuestionable considerar que de excederse las autoridades en la resolución a las solicitudes de devolución, éstas debían resolverse favorablemente a los contribuyentes, puesto que el CFF sí establece una "sanción" a cargo de las autoridades por su conducta morosa, consistente en la obligación de pagar intereses.

### **Fundamentación y motivación de negativas de devolución**

La negativa parcial o total de devolución de un saldo a favor solicitado por el contribuyente en términos del CFF, constituye un acto administrativo unilateral y concreto que se agota en un solo supuesto, generando inmediatamente derechos y obligaciones para el particular, pues crea, reconoce, modifica, transmite y extingue su situación jurídica subjetiva, sin que medie procedimiento alguno.

A consideración de una Sala del TFJFA, la emisión de dicho acto exige la expresión pormenorizada de la integridad de las razones o causas que llevaron a la autoridad a expedirlo, a efecto de que el gobernado esté en posibilidad de conocer el sustento jurídico del acto que le afecta y, en consecuencia, de defenderse.

En la tesis que nos ocupa, se señala que de considerar que la autoridad no está obligada a especificar todas las causas que originan la improcedencia, sino únicamente algunas de ellas, se vulneraría en perjuicio del contribuyente la seguridad jurídica, pues de esta manera la autoridad estaría en condiciones de invocar en cada ocasión en que el TFJFA declare la nulidad de una resolución negativa de devolución, una diversa razón para insistir en su denegatoria<sup>283</sup>.

---

<sup>282</sup> DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. CONSECUENCIAS DE LA TRANSGRESIÓN DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA VERIFICAR SU PROCEDENCIA. Precedente establecido por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 27, Sexta Época, Año III, marzo de 2010, página 205.

<sup>283</sup> NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE LO SOLICITADO. LA AUTORIDAD ESTÁ OBLIGADA A ESPECIFICAR TODAS LAS CAUSAS QUE ORIGINAN SU IMPROCEDENCIA.- Aislada, establecida por la Sala Regional del Noroeste II del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 33, Sexta Época, Año III, septiembre de 2010, página 127.

Consideramos que la tesis en estudio es acertada, puesto que privilegia la seguridad jurídica de los contribuyentes y es clara en lo relativo a que los actos de autoridad (en el caso la negativa a devolver) deben de expresar desde un principio todos los motivos y razones por los que se niega una devolución.

### **Omisión en la presentación del aviso de compensación**

El Pleno de la Sala Superior del TFJFA resolvió mediante jurisprudencia que el incumplimiento a la presentación del aviso de compensación, no trae como consecuencia que la misma sea indebida o improcedente, puesto que se trata de un requisito de forma que no condiciona la eficacia de la compensación, máxime que el CFF no establece consecuencia alguna ante tal incumplimiento<sup>284</sup>.

A nuestra consideración, resulta afortunado el criterio de la Sala Superior, puesto que privilegia los requisitos de fondo sobre los de forma en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para que se califique una compensación como debida y procedente, reconociendo correctamente que el artículo en mención es una norma imperfecta que no prevé una consecuencia específica por el incumplimiento en la presentación del citado aviso, por lo que la única sanción aplicable será la imposición de una multa.

Desafortunadamente, la postura asumida por la Sala Superior del TFJFA es distinta a la asumida por la SCJN en asuntos similares, en los que reiteradamente ha resuelto que ante el incumplimiento de obligaciones de carácter formal, el contribuyente pierde derechos sustantivos, como son deducciones y acreditamientos, entre otros.

### **Determinación de créditos IETU e ISR por periodos menores a un ejercicio fiscal**

Mediante tesis aislada se estableció que, si bien es cierto que las autoridades fiscales están facultadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de pagos provisionales de IETU e ISR (aun cuando no hubiera finalizado el ejercicio fiscal de que se trate), las

---

<sup>284</sup> COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE. Jurisprudencia por contradicción de sentencias resuelta por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 24, Sexta Época, Año II, diciembre de 2009, página 51.

mismas no cuentan con competencia material para determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes por dichos conceptos respecto de un periodo menor a un ejercicio fiscal<sup>285</sup>.

Consideramos que la conclusión a la que arribó la Sala de referencia resulta jurídicamente correcta, si tomamos en cuenta que tanto el ISR como el IETU son contribuciones que se calculan por ejercicios completos, por lo que únicamente cuando finalice el ejercicio fiscal correspondiente podrá verificarse de manera definitiva y cierta la situación que guardan las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **Aplicación de beneficios previstos en los tratados fiscales**

El artículo 5 de la LISR establece que para aplicar los beneficios previstos por los tratados fiscales, es necesario acreditar la residencia en el país respectivo y cumplir tanto las disposiciones del tratado, como las disposiciones procedimentales de la LISR. En el mismo sentido, el citado dispositivo señala que si los tratados establecen tasas de retención menores a las previstas en la LISR, el retenedor podrá aplicar tales tasas menores y, en su defecto, el residente en el extranjero podrá solicitar la devolución de la diferencia entre el impuesto retenido conforme a la LISR y la que resultaría de aplicar las tasas de los tratados.

El Pleno de la Sala Superior del TFJFA en dos tesis idénticas concluyó que será el propio residente en el extranjero quien deberá solicitar al retenedor en México que se le aplique la tasa menor prevista por el tratado respectivo y, en consecuencia, la aplicación de la tasa menor implica que el residente en el extranjero se acogió al beneficio establecido en el tratado<sup>286</sup>.

---

<sup>285</sup> IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS NO ESTÁN FACULTADAS PARA DETERMINAR CRÉDITOS POR PERIODOS MENORES A UN EJERCICIO FISCAL.- Aislada, establecida por la Tercera Sala Regional del Norte Centro II del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 30, Sexta Época, Año III, junio de 2010, página 242.

<sup>286</sup> REQUISITOS PARA SER BENEFICIARIO DE UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. Tesis aisladas emitidas por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visibles en las Revistas del TFJFA, Números 23 y 27, Sexta Época, Años II y III, noviembre de 2009 y marzo de 2010, páginas 28 y 104, respectivamente.

## **Forma para acreditar la residencia fiscal para efectos de los tratados fiscales**

Conforme a lo señalado por el artículo 5 de la LISR, para aplicar los beneficios de los tratados fiscales es necesario acreditar la residencia en el país con el que se suscribió el tratado, para lo cual es suficiente la constancia expedida por la autoridad extranjera, misma que no requiere legalización ni tampoco ser exhibida con la traducción respectiva, pues tal traducción sólo será necesaria si la autoridad fiscal así lo requiere.

Lo anterior fue confirmado en una tesis del Pleno de la Sala Superior del TFJFA, en la cual, además, se señaló que la residencia puede ser válidamente probada ante la autoridad fiscal o ante el TFJFA y, como una facilidad administrativa (prevista por cierta regla de la RMF para 2002), se podrá acreditar la residencia fiscal también con: *(i)* una certificación de residencia expedida por la autoridad hacendaria del país de que se trate; *(ii)* una certificación por parte de la autoridad hacendaria respectiva, de la presentación de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al ISR bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de que se trate, y *(iii)* en caso de que al momento de acreditar la residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, una certificación por parte de la autoridad hacendaria respectiva, de la presentación de la declaración del penúltimo ejercicio<sup>287</sup>.

A través del criterio del TFJFA, queda claro que lo señalado en la RMF para 2002 respecto a demostrar la residencia fiscal en el extranjero, es simplemente una facilidad administrativa, siendo que con cumplir lo señalado por el artículo 5 de la LISR es suficiente para acceder a los beneficios en los tratados fiscales.

## **Concepto de beneficios empresariales para tratados fiscales**

Los tratados fiscales entre México y EUA y entre México e Irlanda (así como el Modelo OCDE) no definen el concepto de beneficio empresarial, por lo cual se debe acudir a lo señalado tanto por el artículo 16 del CFF como por el artículo 75 del CCom.

---

<sup>287</sup> RESIDENCIA. FORMAS DE ACREDITARLA PARA ACCEDER A LOS BENEFICIOS DE UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. Tesis aislada emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Número 22, Sexta Época, Año II, octubre de 2009, página 36.

Conforme a lo anterior, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA señaló que jurídicamente no puede considerarse que el ingreso proveniente de todas las actividades previstas por los artículos 16 del CFF y 75 del CCom puedan ser catalogados como beneficio empresarial, pues los citados tratados fiscales, en otros de sus artículos, regulan específicamente algunas rentas (como son intereses, ventas inmobiliarias, etc.). Por ello se concluye que los artículos 7 de los tratados en mención (beneficios empresariales) comprenden las rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros artículos que refieren a rentas especiales<sup>288</sup>.

### **Beneficiario efectivo de intereses en el tratado fiscal con EUA**

El artículo 11 del tratado fiscal celebrado entre México y EUA señala que, para la aplicación de la tasa de retención allí prevista, el beneficiario efectivo de los intereses provenientes de fuente de riqueza ubicada en México debe ser residente fiscal de EUA.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, en un criterio aislado, señaló que el retenedor del ISR por el pago de los intereses, tiene la carga de la prueba de que se cumplen todos los requisitos del citado artículo 11, entre ellos, que el perceptor del interés sí es el beneficiario efectivo del mismo, pues de no demostrarse tal situación, será responsable solidario del ISR causado por el pago de dichos intereses<sup>289</sup>.

Es importante señalar que el TFJFA no mencionó la forma o método conforme al cual se demostrará que el citado perceptor de los intereses (residente en EUA), es el beneficiario efectivo de los mismos, lo que deja duda sobre la forma en que los retenedores pueden cumplir su

---

<sup>288</sup> BENEFICIOS EMPRESARIALES.- SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Tesis aislada emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Número 23, Sexta Época, Año II, noviembre de 2009, página 14.

<sup>289</sup> IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR CONCEPTO DE INTERESES PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.- REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LAS TASAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 11 DEL CONVENIO ENTRE MÉXICO Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL. Tesis aislada emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Número 26, Sexta Época, Año III, febrero de 2010, página 86.

obligación fiscal y no incurrir en una responsabilidad solidaria, e incluso, en un rechazo a la deducción de intereses.

Apuntamos que en nuestra opinión, un “beneficiario efectivo”, para efectos del régimen de residentes en el extranjero dispuesto en la legislación nacional y tratados internacionales, corresponde al sujeto que reconoce legal, patrimonial y fiscalmente el ingreso.

### **Concepto de regalías (renta de equipo industrial, comercial o científico)**

El Pleno del TFJFA en un criterio aislado concluyó que los pagos por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, al amparo de los tratados fiscales celebrados por México con EUA y con Irlanda, deben ser considerados como regalías<sup>290</sup>.

Para llegar a la conclusión anterior, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA se apoyó en la reserva hecha por México al artículo 12, párrafo 2 del Modelo OCDE, en el sentido de seguir incluyendo como regalía los pagos por el uso o la concesión de los equipos mencionados.

Resulta cuestionable la postura del TFJFA, pues una reserva de México al Modelo OCDE no implica que jurídicamente todos los convenios que celebre México tengan la interpretación de que se incluya como regalía los pagos por el uso o la concesión de uso del equipo descrito, pues para que una reserva tenga aplicabilidad, en cada acuerdo bilateral México debería incluir expresamente que esos pagos se encuentran en la definición de regalía.

Considerar lo contrario supondría que México puede deslindarse de sus obligaciones particulares asumidas en los tratados fiscales, con simplemente manifestar una reserva al Modelo OCDE.

### **Primas de seguros de gastos médicos contratados en el extranjero**

La Sala Regional del Noroeste I del TFJFA consideró que a efecto de que las primas de seguros de gastos médicos complementarios e

---

<sup>290</sup> REGALÍAS. SU CONCEPTO A LA LUZ DE LO ESTABLECIDO EN CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Tesis aislada emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Número 23, Sexta Época, Año II, noviembre de 2009, página 15.

independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social fueran deducibles, la operación de adquisición del seguro debe estar legalmente regulada bajo las disposiciones de la LGISMS, por lo que si la prima del seguro es contratada directamente con una empresa extranjera, resulta necesario demostrar que ninguna aseguradora facultada para operar en el país puede asegurar el riesgo, para lo cual se requiere una autorización específica para contratar un seguro con la sociedad extranjera, directamente o a través de una institución de seguros en el país<sup>291</sup>.

Si bien es cierto que por regla general se requiere una autorización para poder contratar un seguro de gastos médicos mayores con una empresa extranjera, es importante tomar en cuenta que existen algunos casos en los que, bajo ciertas condiciones, es legalmente posible contratar este tipo de seguros con una entidad extranjera sin necesidad de obtener dicha autorización. Por ello, a efecto de verificar la procedencia de la deducción de las primas por seguros de gastos médicos, consideramos necesario analizar cada caso en particular.

### **División de pérdidas fiscales en escisión de sociedades**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14-B, primer párrafo, fracción II, inciso a) del CFF, se considera que no hay enajenación por la escisión de sociedades, cuando los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión. Por su parte, el artículo 61 de la LISR en la parte relativa a la pérdidas fiscales en el caso de escisión de sociedades, establece la forma en que éstas deben dividirse entre las escidentes y escindidas.

La Sala Regional del Noroeste II del TFJFA sostuvo que resulta ilegal considerar improcedente la división de pérdidas fiscales derivadas de una escisión de sociedades, por el solo hecho de que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la escidente y de las escindidas sean los mismos durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

---

<sup>291</sup> DEDUCCIÓN.- REQUISITOS QUE DEBEN DE SATISFACER LAS PRIMAS DE SEGUROS DE GASTOS MÉDICOS CONTRATADAS EN EL EXTRANJERO.- Aislada, establecida por la Primera Sala Regional del Noroeste I del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 33, Sexta Época, Año III, septiembre de 2010, página 125.

Lo anterior, dado que el único efecto derivado de incumplir con el requisito de permanencia accionaria es que se considera efectuada una enajenación por parte de la escidente en su calidad de enajenante de conformidad con el CFF, pero de ninguna manera se faculta a la autoridad a negar la división de pérdidas que puede verificarse como consecuencia de la escisión<sup>292</sup>.

Consideramos que lo establecido por la Sala de referencia en la tesis aislada en estudio resulta correcto, pues el tratamiento fiscal que se le debe otorgar a las pérdidas fiscales derivadas de una escisión no se encuentra previsto en el CFF, sino en la ley especial de la materia (LISR).

### **Devolución de pago provisional enterado por controladora**

La Octava Sala Regional Metropolitana del TFJFA resolvió que el pago provisional de ISR que hubiera enterado directamente una controlada correspondiente a la participación consolidable en el grupo de consolidación, es un pago de lo indebido, pues no correspondía a la misma efectuarlo, puesto que su obligación se limitaba a realizar el cálculo y a entregar el mismo a la controladora para que ésta realizara el pago provisional consolidado a nombre del grupo<sup>293</sup>.

Consideramos congruente el pronunciamiento de la referida Sala ya que en el régimen de consolidación fiscal la controladora es el sujeto pasivo en quién recae la obligación de pagar el impuesto consolidado mensual y del ejercicio, con independencia de que las sociedades controladas deban realizar el cálculo de sus pagos provisionales y sólo enterar el impuesto que no corresponda a la participación consolidable.

---

<sup>292</sup> DIVISIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES CON MOTIVO DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES. EL INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE PERMANENCIA ACCIONARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 14, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN IX, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO 14-B, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN II, INCISO A), AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO CONDICIONAN SU PROCEDENCIA. Aislada, establecida por la Sala Regional del Noroeste II del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 33, Sexta Época, Año III, septiembre de 2010, página 128.

<sup>293</sup> PAGO DE LO INDEBIDO, DERECHO DE LA CONTROLADORA PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL REALIZADO POR CONCEPTO DE PAGO PROVISIONAL. Tesis aislada emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 21, Sexta Época, Año II, septiembre de 2009, página 268.



## Tenencia accionaria indirecta en la consolidación

Mediante tesis aislada del TFJFA, se sostiene que la participación consolidable y la tenencia accionaria son conceptos diferentes, pues el primero alude al porcentaje de participación con que la controladora consolida los resultados de sus controladas, mientras que la tenencia accionaria permite el control corporativo a la controladora (toma de decisiones sociales) de otras sociedades controladas de manera directa o indirecta.

Respecto del control indirecto, resuelve la Sala que éste es el que permite a la controladora por conducto de una o varias sociedades controladas por ella, la toma de decisiones corporativas de las controladas de segundo o tercer nivel, por lo que debe entenderse a la tenencia accionaria indirecta como aquella que permite controlar más del 50% de las acciones con derecho a voto de las controladas, sin importar que este control y, por tanto, la tenencia accionaria de la controladora, se ejerza directamente o a través de la tenencia de acciones de sociedades que a su vez tienen esa tenencia accionaria en las controladas de segundo, tercer o cuarto nivel.

La citada Sala concluye que si una sociedad, por sí o por otras de sus controladas, es la que toma las decisiones de las controladas, estas últimas deben considerarse sociedades controladas de segundo o tercer nivel, que sí pueden entrar a formar parte del régimen de consolidación, aunque la controladora no tenga directamente más del 50% de las acciones de las controladas por sus controladas, puesto que de exigirse este requisito nunca se estaría en presencia de tenencia indirecta<sup>294</sup>.

Coincidimos con que el criterio para que se pueda determinar si una sociedad controlada de manera indirecta debe formar parte de la consolidación, es el control en la toma de decisiones que la controladora pueda ejercer en las controladas de segundo o tercer nivel por medio de sus controladas (de manera indirecta), aun cuando la tenencia accionaria directa de la controladora en las referidas controladas no sea superior al 50% de las acciones.

---

<sup>294</sup> CONSOLIDACIÓN LA TENENCIA ACCIONARIA INDIRECTA A LA QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 66 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ES LA QUE PERMITE EL CONTROL CORPORATIVO DE DIVERSAS SOCIEDADES A TRAVÉS DE UNA CONTROLADA O CONTROLADAS DE PRIMER NIVEL. Aislada, establecida por la Sexta Sala Regional Metropolitana del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 31, Sexta Época, Año III, julio de 2010, página 195.

## **Estímulo fiscal a la investigación de tecnología**

La LISR vigente en 2005 otorgaba un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico realizados en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones contra el ISR del ejercicio.

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA señaló en un cuestionable precedente aislado, que el referido estímulo fiscal no podía ser considerado como un ingreso para efectos del ISR, puesto que ello atentaría contra la esencia, naturaleza jurídica y finalidad de los estímulos fiscales, los cuales en opinión de la referida Sala son subsidios económicos concedidos por la Ley a un contribuyente con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, y la obligación impositiva de dicho estímulo la asume el Estado, por lo que de aceptar que constituye un ingreso acumulable haría nugatorio el beneficio que se pretendió con la creación del estímulo<sup>295</sup>.

Tomando en cuenta que se causa el ISR al realizarse el hecho generador y que mediante el acreditamiento se extingue la obligación de pago del mismo hasta por el monto del estímulo otorgado, estimamos que las autoridades fiscales seguramente mantendrán su postura de considerar que dicho estímulo es un ingreso acumulable, máxime que no existe disposición alguna que señale lo contrario.

## **LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **Aprovechamiento en el extranjero de servicios**

En términos de la LIVA, las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten, siendo que para efectos de dicha ley se considera exportación de bienes o servicios, entre otros, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, el cual comprende como objeto del impuesto,

---

<sup>295</sup> ESTÍMULO FISCAL A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 219 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005. NO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE. Precedente, establecido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 29, Sexta Época, Año III, mayo de 2010, página 92.

entre otros supuestos, la asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Por su parte, el RLIVA vigente a partir del 5 de diciembre de 2006, establece que el aprovechamiento de servicios en el extranjero comprende tanto los que se presten en territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero, actualizándose dicho supuesto cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero<sup>296</sup>.

Mediante tesis aislada del TFJFA se señala que la exportación de servicios para efectos del IVA se actualizará no sólo cuando los servicios se presten en el extranjero, sino también respecto de aquéllos que se presten en territorio nacional, siempre que se cumplan los tres requisitos enunciados en el párrafo anterior que prevé el RLIVA, a fin de que los referidos servicios se encuentren gravados a la tasa de 0%.

## **LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### **Nulidad de normas generales**

Con motivo de la entrada en vigor de la LFPCA el 1 de enero de 2006, se estableció la posibilidad de controvertir a través del juicio contencioso administrativo federal, actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, a partir de la sola entrada en vigor de dichos actos o en unión de su primer acto de aplicación.

El Pleno de la Sala Superior del TFJFA resolvió mediante un precedente aislado que cuando una norma de carácter general resulta anulada por una violación ocurrida durante el procedimiento de emisión, se debe declarar su nulidad con efectos generales, esto es, para beneficiar a

---

<sup>296</sup> IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. CONCEPTO DE APROVECHAMIENTO EN EL EXTRANJERO DE SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES EN EL PAÍS, PARA EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0%. Aislada, establecida por la Sala Regional Peninsular del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 34, Sexta Época, Año III, octubre de 2010, página 518.

todos aquellos sujetos que se encuentran comprendidos en los supuestos de la disposición<sup>297</sup>.

Consideramos correcta la postura de la Sala Superior, puesto que al advertir el TFJFA algún vicio en la emisión de una norma de carácter general, es congruente que dicha norma sea desvinculada de la esfera jurídica de todos los destinatarios de la misma y no sólo de aquéllos que interpusieron el medio de defensa correspondiente.

## **COMERCIO EXTERIOR**

### **IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN**

#### **Otorgamiento de trato arancelario preferencial**

Conforme al "Decreto por el que se establece la tasa aplicable para el 2003 del IGI para las mercancías originarias de la Comunidad Europea, los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio, el Estado de Israel, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Colombia, Venezuela, Bolivia, Chile y la República Oriental de Uruguay", publicado en el DOF el 31 de diciembre de 2002, la importación de las mercancías originarias de las regiones conformadas por México y aquellos países, goza de trato arancelario preferencial.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA resolvió que el trato arancelario preferencial no debe negarse por el solo hecho de que en el dictamen técnico emitido por la autoridad aduanera competente se determine que la mercancía importada debe clasificarse en una fracción arancelaria diversa a la manifestada en el pedimento de importación.

Lo anterior, siempre que la nueva fracción arancelaria determinada por la autoridad corresponda a mercancía que también goza de un arancel preferencial de conformidad con lo establecido en el citado Decreto, lo cual puede demostrarse con base en un certificado de origen válido que

---

<sup>297</sup> NULIDAD DE LAS NORMAS DE CARÁCTER GENERAL. DEBE SER DECRETADA CON EFECTOS ERGA OMNES. Tesis: VI-TASS-40 del Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la revista del TFJFA, Sexta Época, Año II, No 20, agosto de 2009, página 239.

ampare que la mercancía en cuestión es originaria de alguno de los países o regiones antes referidos<sup>298</sup>.

### **Medida cautelar positiva en casos de suspensión del padrón de importadores<sup>299</sup>**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 59, fracción IV de la LA, los particulares que pretendan importar mercancías al territorio nacional deberán estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos.

En relación con lo anterior, el artículo 78 del RLA y la regla 2.2.4 de las RMCE para 2007 establecen diversas conductas en virtud de las cuales los importadores deben ser suspendidos de dichos padrones.

La Sala Superior del TFJFA ha sostenido que cuando un sujeto determinado sea suspendido de alguno de los padrones mencionados, y éste hubiese solicitado una medida cautelar positiva para que se deje sin efectos dicha suspensión, resultará procedente que el propio TFJFA analice y valore la naturaleza y la gravedad de la conducta sancionada para que la medida señalada quede sin efectos, ya que sólo procederá la medida cautelar en los casos en los que la conducta sancionada no sea grave.

El criterio señalado parece acertado, al encontrarse fundado en la protección del orden público y el interés general, pues existen algunas causales de suspensión del padrón de importadores que implican un riesgo a dichos elementos, lo que en un ejercicio de ponderación resultaría en la protección de los mismos sobre el interés particular del importador.

---

<sup>298</sup> IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. DEBE APLICARSE TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL SI SE ACREDITA EN JUICIO QUE LA MERCANCÍA ES ORIGINARIA DE LOS PAÍSES A LOS QUE MÉXICO LA OTORGA, AUN CUANDO LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DETERMINADA POR AUTORIDAD SEA DISTINTA A LA MANIFESTADA EN EL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN, SI AQUÉLLA TAMBIÉN GOZA DEL MISMO RÉGIMEN PREFERENCIAL. Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, número 20, Sexta Época, Año II, agosto de 2009, página 22.

<sup>299</sup> MEDIDA CAUTELAR POSITIVA PARA DEJAR SIN EFECTOS LA SUSPENSIÓN DEL IMPORTADOR EN LOS PADRONES DE IMPORTADORES O EN EL DE SECTORES ESPECÍFICOS, ELEMENTOS QUE DEBEN VALORARSE PARA SU OTORGAMIENTO. Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VI-P-2As-373, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 25, enero de 2010, página 59.

## **Determinación del impuesto general de importación<sup>300</sup>**

En un criterio aislado, el TFJFA sostiene que si la autoridad aduanera determina y establece en la resolución respectiva que el contribuyente, en su carácter de poseedor y/o tenedor de las mercancías de procedencia extranjera, no acredita su legal importación, estancia o tenencia en territorio nacional, actualizándose las infracciones contenidas en el artículo 176 de la LA, se cumple con los requisitos de debida fundamentación y motivación al existir adecuación entre los razonamientos expresados por la autoridad aduanera y los preceptos invocados como fundamento.

## **Junta técnica para demostrar los fundamentos de la clasificación arancelaria<sup>301</sup>**

El TFJFA ha determinado que si el agente aduanal que tramite el pedimento de importación, al presentar el escrito de pruebas y alegatos solicita además la celebración de la junta técnica consultiva para demostrar los motivos y fundamentos que se tomaron en cuenta para realizar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía embargada, presentando con posterioridad escrito en el que hace diversas manifestaciones ante el requerimiento de la autoridad, debe proceder la solicitud promovida para la celebración de la junta técnica.

El criterio del TFJA es acertado, toda vez que salvaguarda el derecho del particular de demostrar los motivos y fundamentos que se tomaron en cuenta para realizar la correcta clasificación arancelaria y así poder tener elementos de defensa dentro del PAMA.

---

<sup>300</sup> IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. SU DEBIDA DETERMINACIÓN. Criterio aislado de la Primera Sala Regional de Oriente del TFJFA VI-TASR-XIII-38, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 25, enero de 2010, página 310.

<sup>301</sup> JUNTA TÉCNICA SOLICITADA POR EL PARTICULAR PARA DEMOSTRAR LOS MOTIVOS Y FUNDAMENTOS QUE TOMARON EN CUENTA PARA REALIZAR LA CORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LA MERCANCÍA SUJETA A REVISIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADUANERA. LO QUE ESTABLECE EL PUNTO "E" DE LA UNIDAD OCTAVA DEL MANUAL DE OPERACIÓN ADUANERA, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE SEPTIEMBRE DE 2006, EN RELACIÓN CON LA REGLA 2.12.19 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR VIGENTES EN EL AÑO DE LOS HECHOS ES LA CELEBRACIÓN DE LA JUNTA TÉCNICA. Criterio aislado de la Segunda Sala Regional del Noreste del TFJFA VI-TASR-XXIV-9, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 25, enero de 2010, página 264.

## **Devolución de aranceles pagados en exceso<sup>302</sup>**

En una decisión del Consejo Conjunto del Acuerdo Interno sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre México y la Comunidad Europea, se establece una disposición mediante la cual el importador podrá solicitar la devolución de los aranceles pagados en exceso cuando se hubieren importado a territorio nacional mercancías originarias sin aplicar la tasa arancelaria preferencial prevista en esa decisión por los siguientes motivos: (i) no contar con el certificado de origen al momento de la importación, o (ii) porque dicho certificado fue rechazado.

Tal disposición establece que el pedimento deberá ratificarse dentro de los 10 meses siguientes a la fecha en que se hubiera expedido el certificado de origen.

Sin embargo, una sala regional del TFJFA ha sostenido que dicha norma no puede aplicarse en forma retroactiva en beneficio del importador, pues es una norma de procedimiento, y en términos de lo dispuesto por el artículo 6 del CFF, la regla aplicable en temas procesales será la vigente al momento en que se realizó la importación.

## **Prueba para acreditar el trato preferencial arancelario<sup>303</sup>**

El Pleno de la Sala Superior del TFJFA consideró que la exhibición de una copia fotostática simple del certificado de origen será suficiente para acreditar el trato preferencial arancelario previsto en los tratados que México celebre para tal efecto, siempre que el mismo se complemente con otras probanzas, como podrían ser facturas, pedimentos de

---

<sup>302</sup> MOMENTO DE APLICACIÓN DE LA REGLA 2.2.3. DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN EN MATERIA ADUANERA DE LA DECISIÓN 2/2000 DEL CONSEJO CONJUNTO DEL ACUERDO INTERNO SOBRE COMERCIO Y CUESTIONES RELACIONADAS CON EL COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA, EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN DE ARANCELES PAGADOS EN EXCESO EN VIRTUD DEL TRATO PREFERENCIAL OTORGADO POR EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO RELATIVO. Criterio aislado de la Primera Sala Regional de Oriente del TFJFA VI-TASR-XIII-22, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 25, enero de 2010, página 293.

<sup>303</sup> CERTIFICADOS DE ORIGEN EXHIBIDOS EN COPIA FOTOSTÁTICA. SON SUFICIENTES PARA ACREDITAR EL TRATO PREFERENCIAL ARANCELARIO SI SE ADMINICULAN CON OTRAS PROBANZAS. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VI-P-SS-266, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 26, febrero de 2010, página 169.

importación, pedimentos de rectificación, dictamen técnico de análisis de muestra y dictamen arancelario, entre otras.

### **Envío de efectivo o documentos bancarios por montos superiores a los 10,000 dólares<sup>304</sup>**

El artículo 9 de la LA establece la obligación de toda persona que ingrese al territorio nacional o salga del mismo de declarar a las autoridades aduaneras si lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar, superiores al equivalente a 10,000 dólares de los EUA.

La LA prevé la comisión de una infracción cuando se omita manifestar a las empresas de transporte internacional de traslado y custodia o a las empresas de mensajería sobre las cantidades que se envíen y que superen el límite señalado. Es importante señalar que esta infracción no establece supuestos de excepción.

En un criterio aislado del TFJFA, se decidió que la infracción señalada en el párrafo anterior se configura, aun cuando el documento a través del cual se ingresen o extraigan del país cantidades superiores a 10,000 dólares únicamente pueda ser cobrado en el extranjero, pues la infracción se configura con independencia de quién sea el destinatario o de cuál sea la institución bancaria obligada a pagarlo.

### **Visita domiciliaria en materia de comercio exterior<sup>305</sup>**

En un criterio aislado, el TFJFA determinó que si una vez iniciada una visita domiciliaria con un contribuyente, las autoridades fiscalizadoras encuentran mercancía de procedencia extranjera cuya propiedad se

---

<sup>304</sup> ADUANAS. INFRACCIÓN RELACIONADA CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIONES, SE ACTUALIZA SIEMPRE QUE UN PARTICULAR OMITA MANIFESTAR A UNA EMPRESA DE MENSAJERÍA EL ENVÍO DE UN DOCUMENTO BANCARIO, ENTRE OTROS POR UN MONTO SUPERIOR A LOS 10,000 DÓLARES. Criterio aislado de la Primera Sala Regional del Noreste del TFJFA VI-TASR-IX-26, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 26, febrero de 2010, página 341.

<sup>305</sup> VISITA DOMICILIARIA EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. LA AUTORIDAD DEBE INICIAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA CON EL PROPIETARIO DE LAS MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA ENCONTRADAS CON MOTIVO DE LA. Criterio aislado de la Tercera Sala Regional del Norte-Centro II del TFJFA VI-TASR-XXXVII-90, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 26, febrero de 2010, página 329.



demuestre que pertenece a un tercero, estarán obligadas a iniciar un nuevo procedimiento con dicho tercero respecto de tales mercancías, siguiendo el procedimiento iniciado contra el contribuyente originalmente visitado de manera independiente.

De darse el supuesto mencionado, resultará ilegal que se haga del conocimiento del propietario de las mercancías sobre el inicio del PAMA con el contribuyente que tenía la posesión o custodia de las mercancías del propietario.

### **Declaración de factura en caso de exportación<sup>306</sup>**

El precedente emitido por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA establece que la declaración en factura que sea exhibida en el despacho aduanero para comprobar el origen de las mercancías importadas que no tenga la firma original manuscrita del exportador, se considerará que no cumple con la regla establecida en el artículo 20, numeral 5 del anexo II de la Decisión del Consejo Conjunto del Acuerdo Interno sobre Comercio y Cuestiones relacionadas con el Comercio entre México y la Comunidad Europea, a menos que se acredite que el exportador autorizado presentó ante autoridades aduaneras o gubernamentales competentes del país de exportación, un compromiso por escrito en el que acepte la completa responsabilidad de aquellas declaraciones en factura que lo identifiquen como si las hubiera firmado a mano.

### **Trato arancelario preferencial a mercancías importadas de la Comunidad Europea<sup>307</sup>**

Para efectos de conservar el trato arancelario preferencial de mercancías importadas de la Comunidad Europea a México, éstas pueden ser transportadas a través de un país que no forme parte del tratado siempre que sea mediante el régimen aduanero de tránsito internacional con transbordo o depósito temporal y se acredite que las mercancías estuvieron bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras del país de tránsito o de depósito, debiendo exhibir el importador: (i) documento

---

<sup>306</sup> DECISIÓN DEL CONSEJO CONJUNTO DEL ACUERDO INTERINO SOBRE COMERCIO Y CUESTIONES RELACIONADAS CON EL COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA. LA DECLARACIÓN EN FACTURA EMITIDA DE CONFORMIDAD CON LA REFERIDA DECISIÓN, DEBE CONTENER LA FIRMA DEL EXPORTADOR. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VI-P-SS-287, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 27, marzo de 2010. Página 119.

<sup>307</sup> TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL APLICABLE A LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS DE LA COMUNIDAD EUROPEA. SU PROCEDENCIA ESTÁ SUPEDITADA AL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DE TRANSPORTE.

único de transporte al amparo del cual haya efectuado el transporte desde la Comunidad Europea a través del país de tránsito; *(ii)* certificado expedido por las autoridades aduaneras del país de tránsito que contenga la descripción exacta de las mercancías, la fecha de descarga y carga y, en su caso, los nombres de los medios de transporte utilizados, así como la certificación de las condiciones en las que permanecieron en el país de tránsito, o *(iii)* cualquier otro documento que demuestre la vigilancia de la autoridad aduanera y que las mercancías fueron objeto de descarga, carga u operaciones para mantenerlas en buen estado.

El trato arancelario preferencial se perderá si no se acredita el cumplimiento de transporte con los documentos antes enunciados o en el caso de que previo a su ingreso a México, sean importadas definitivamente en un tercer país.

### **Origen de Mercancías<sup>308</sup>**

Corresponde al importador acreditar el origen de mercancías toda vez que las autoridades no son las que deben justificar por qué un determinado bien proviene del país para el cual se fijó una cuota compensatoria, atendiendo a que existe la presunción de que al no acreditar el origen de las mercancías, éstas provienen de un país para el cual se fijó una cuota compensatoria.

### **Certificado "EUR 1"<sup>309</sup>**

Es posible expedir un nuevo certificado "EUR1" posterior a la exportación de los productos que ampara, siempre que se demuestre que el mismo fue rechazado por motivos técnicos, por ejemplo, si no se llenó alguna casilla de las consideradas obligatorias, debiéndose marcar en el certificado, la mención de "documento rechazado", indicando las razones de rechazo y devolverse al importador para la obtención de un nuevo certificado a posteriori.

---

<sup>308</sup> ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS.- EL IMPORTADOR TIENE LA CARGA DE LA PRUEBA PARA ACREDITARLOS. Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VI-P-1AS-315, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 28, abril de 2010. Página 25.

<sup>309</sup> CERTIFICADO DE CIRCULACIÓN EUR 1. SU RECHAZO POR RAZONES TÉCNICAS, PERMITE SU CORRECCIÓN Y POSTERIOR PRESENTACIÓN PARA RECIBIR TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL. Jurisprudencia Sala Superior del TFJFA VI-J-SS-62, visible en la Revista del TFJFA, Sexta Época, Número 29, mayo de 2010. Página 17.

La autoridad no podrá negar el trato preferencial al existir la posibilidad de que un certificado que sea rechazado por motivos técnicos, pueda sustituirse por otro, con el cual se subsane el error.

### **Importación temporal**

Por regla general, la importación temporal de mercancía que retornará al extranjero en el mismo estado necesita un pedimento para su ingreso y otro para su retorno, pues en caso contrario, no se acredita su legal retorno al extranjero. Sólo en casos excepcionales, se exime de esta obligación<sup>310</sup>.

Mediante criterio aislado, la Primera Sala Regional Metropolitana del TFJFA dispuso que la mercancía importada temporalmente que se destruya por accidente estará sujeta al pago de los impuestos al comercio exterior y a las cuotas compensatorias correspondientes, siempre que la eventualidad haya sucedido con posterioridad al plazo con el que contaba el particular para retornarla al extranjero, toda vez que ésta se encontraba de manera ilegal en el país<sup>311</sup>.

### **Agente Aduanal<sup>312</sup>**

El agente aduanal así como sus empleados autorizados, son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias y demás contribuciones derivadas de la importación o exportación de mercancías en las que intervienen; sin

---

<sup>310</sup> RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN TEMPORAL. POR REGLA GENERAL EL RETORNO DE LA MERCANCÍA AL EXTRANJERO, EN EL MISMO ESTADO, REQUIERE LA ELABORACIÓN DE UN PEDIMENTO, Criterio aislado de la Tercera Sala Regional de Oriente, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 31, julio de 2010, páginas 280 y 281.

<sup>311</sup> LA DESTRUCCIÓN DE LA MERCANCÍA IMPORTADA TEMPORALMENTE OCURRIDA CON POSTERIORIDAD AL PLAZO DE LEY QUE SE TIENE PARA RETORNARLA AL PAÍS DE ORIGEN, SE CONSIDERA IMPORTACIÓN DEFINITIVA Y POR ENDE SE ENCUENTRA SUJETA AL PAGO DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR Y A LAS CUOTAS COMPENSATORIAS CORRESPONDIENTES, Criterio aislado de la Primera Sala Regional Metropolitana, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 29, mayo de 2010, páginas 179 y 180.

<sup>312</sup> AGENTE ADUANAL.- EL ALCANCE DE SU RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, Precedente de la Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 30, junio de 2010, página 108.

embargo, dicha responsabilidad se mantiene únicamente por el periodo en el cual las autoridades aduaneras pueden ejercer sus facultades de comprobación y sanción.

## **Depósito Fiscal**

El depósito fiscal es un régimen aduanero que consiste en almacenar mercancía de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito, previa autodeterminación de los impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias correspondientes, que se deberán pagar al retirar la mercancía.

De conformidad con un Precedente de la Sala Superior del TFJFA, si durante el reconocimiento aduanero la autoridad fiscal se percata de la omisión de dicha determinación, será procedente que cuantifique el monto que debió establecerse desde el momento en que la mercancía se destinó a este régimen<sup>313</sup>.

En diverso criterio aislado de Sala Regional, el hecho de introducir mercancía al país bajo el régimen de depósito fiscal, no implica una importación definitiva. Tal importación definitiva se configura al momento en que se extrae la mercancía del almacén, siendo el importador, para todos los efectos de la LA, el que retira la mercancía del tal almacén<sup>314</sup>.

## **Maquiladoras** <sup>315</sup>

Se resolvió respecto al depósito fiscal que, a manera de excepción, las maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por

---

<sup>313</sup> DEPÓSITO FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA ES APLICABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS QUE SE CAUSEN CON MOTIVO DE ESE RÉGIMEN ADUANERO. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 32, agosto de 2010, página 153.

<sup>314</sup> DEPÓSITO FISCAL.- MOMENTO EN QUE SE REALIZA LA IMPORTACIÓN. Criterio aislado de la Sala Regional del Centro II, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 31, julio de 2010, páginas 272 y 273.

<sup>315</sup> PROGRAMA PITEX. IMPORTACIÓN TEMPORAL. CUANDO LOS PRODUCTOS IMPORTADOS SEAN COMPONENTES, INSUMOS Y ARTÍCULOS SEMITERMINADOS. Criterio aislado de la Tercera Sala Regional de Oriente, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 32, agosto de 2010, páginas 279 y 280.

la SE (PITEX) no están obligadas a identificar sus mercancías cuando realicen importaciones temporales, siempre que se trate de componentes, insumos y artículos semi-terminados previstos en el programa que les corresponda.

Por otro lado, las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras, consistentes en materias primas, partes y componentes destinadas a integrar mercancías de exportación, pueden permanecer en el país hasta por 18 meses, debiendo retornar al extranjero al vencer este plazo o cambiar de régimen aduanero, pues en caso contrario, se entenderá que se encuentra ilegalmente en el país. En la tesis respectiva se comenta que para facilitar el procedimiento antes mencionado, las maquiladoras cuentan con un sistema de control de inventarios automatizado utilizando el método "Primeras Entradas Primeras Salidas"<sup>316</sup>.

### **Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera<sup>317</sup>**

La autoridad aduanera está obligada a levantar el acta de inicio del PAMA inmediatamente después de que un vehículo automotor fue puesto a su disposición por parte del Ministerio Público, de conformidad con los principios de oficiosidad, celeridad e inmediatez. El acto carente de estos aspectos resulta ilegal.

---

<sup>316</sup> MERCANCÍAS IMPORTADAS TEMPORALMENTE POR MAQUILADORAS EN LOS TÉRMINOS DE SUS PROGRAMAS AUTORIZADOS.- DEBE DEMOSTRARSE EL RETORNO AL EXTRANJERO O EL CAMBIO DE RÉGIMEN ADUANERO DE AQUÉLLAS, EN LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN LA LEY. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 33, septiembre de 2010, página 57.

<sup>317</sup> PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.- ACTA DE INICIO. LA AUTORIDAD ADUANERA ESTÁ OBLIGADA A EFECTUAR DE MANERA OFICIOSA, CON CELERIDAD E INMEDIATEZ, PARA LEVANTARLA. Criterio aislado de la Sala Regional del Centro II, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 31, julio de 2010, página 254.

## **Certificado de origen<sup>318</sup>**

La Sala Superior del TFJFA interpretó que, de conformidad con el TLC entre México y Bolivia, el certificado para acreditar el origen de la mercancía importada será aceptado por la autoridad aduanera de México por un año a partir de la fecha de su firma o hasta su vigencia establecida, que no podrá exceder de un año.

Derivado de lo anterior, se señala que el periodo máximo de vigencia comprende desde el día de su firma y hasta el mismo día del año calendario siguiente, esto de conformidad con el artículo 12 del CFF, que aplica de manera supletoria debido a que el mencionado tratado, su resolución e instructivo no contienen la manera de computar tal periodo.

## **Verificación de origen<sup>319</sup>**

La Sala Superior determinó que, de conformidad con el TLCAN y sus reglas de aplicación, cuando en un procedimiento de verificación de origen la autoridad envíe un segundo cuestionario al exportador de un bien importado bajo trato arancelario preferencial, si éste no responde en tiempo, la autoridad lo considerará no originario y por lo tanto no otorgará el citado trato preferencial.

En caso de que el exportador impugne la resolución ante el TFJFA, tendrá la carga procesal de desvirtuar el incumplimiento de respuesta, aun cuando carezca de los elementos que acrediten la debida aplicación del criterio de origen.

Resulta criticable este criterio, pues en la práctica las autoridades aduaneras utilizan de forma desmedida los cuestionarios para solicitar

---

<sup>318</sup> CERTIFICADO DE ORIGEN. EL PERIODO MÁXIMO DE VIGENCIA QUE VÁLIDAMENTE PUEDE SEÑALARSE EN EL CAMPO RESPECTIVO, ES AQUÉL COMPRENDIDO ENTRE EL DÍA EN QUE ESTE PERIODO INICIA Y HASTA EL MISMO DÍA DEL AÑO CALENDARIO INMEDIATO POSTERIOR. DISPOSICIONES VIGENTES EN 2007. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 30, junio de 2010, página 9.

<sup>319</sup> VERIFICACIÓN DE ORIGEN. CUANDO LA AUTORIDAD NIEGUE TRATO PREFERENCIAL A BIENES IMPORTADOS A TERRITRIO NACIONAL POR OMISIÓN EN EL DESAHOGO DE UN CUESTIONARIO FORMULADO CONFORME AL ARTÍCULO 506 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, CORRESPONDE AL DEMANDANTE EXPORTADOR DESVIRTUAR TAL RESOLUCIÓN, CUANDO NO SEA EL PRODUCTOR Y CAREZCA DE ELEMENTOS PARA DEMOSTRAR EL ORIGEN. Precedente de Sala Superior, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año III, Número 30, junio de 2010, página 37.

información relativa al origen de la mercancía exportada, cuando en la realidad debieron ejercer algún otro medio de verificación (inspección), y conforme a la tesis se convalida un posible rechazo ilegal del trato preferencial.

## **DERECHOS DE SOBERANÍA DEL ESTADO EN LA ZONA ECONÓMICA EXCLUSIVA / FACULTADES DE IMPOSICIÓN**

Al resolver los amparos en revisión 288/2010 y 685/2010, la SCJN aborda el tema de derechos de soberanía del Estado Mexicano en la zona económica exclusiva, específicamente en lo relativo a la explotación de los recursos naturales ubicados en esa área.

Estos precedentes adquieren relevancia pues, a través de ellos, nuestro Máximo Tribunal reconoce la constitucionalidad de los ordenamientos secundarios que consideran a la zona económica exclusiva dentro del territorio mexicano, a pesar de que el artículo 42 de la CPEUM no menciona a dicho espacio dentro del concepto "territorio nacional".

Lo anterior guarda, a nuestro parecer, trascendencia en la materia tributaria, puesto que pareciera que implícitamente se estaría convalidando la constitucionalidad del contenido del artículo 8 del CFF, el cual incluye a la zona económica exclusiva dentro del territorio mexicano para efectos fiscales<sup>320</sup>.

Para comprender la importancia de este tema y su relación con la materia fiscal, conviene precisar los antecedentes de estas resoluciones:

- a)** La SENER negó a un particular una concesión para llevar a cabo explotación petrolera integral en áreas ubicadas dentro del subsuelo de la zona económica exclusiva.
- b)** El particular impugnó la legalidad y constitucionalidad de la negativa y de diversos artículos de la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, específicamente del artículo 1, que establece que dentro del territorio nacional se incluye la plataforma continental y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente.

---

<sup>320</sup> Art. 8, CFF: Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la CPEUM integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

**c)** El particular argumentó que en los términos del artículo 42 de la CPEUM, la zona económica exclusiva no forma parte del territorio nacional; por lo tanto, el Estado Mexicano no puede atribuirse un dominio directo sobre los recursos ubicados en esa zona; por ende, la prohibición constitucional para otorgar concesiones para la explotación petrolera, no aplica respecto de los recursos ubicados en dicha zona económica exclusiva.

**d)** La SCJN desestimó los argumentos de la quejosa y negó el amparo solicitado, al considerar que la Nación ejerce derechos de soberanía o dominio directo sobre los recursos naturales de la zona económica exclusiva, en la misma extensión jurídica que en la plataforma continental, aunque con la variación geográfica relativa.

**e)** Asimismo, resolvió que a la zona económica exclusiva le es aplicable la prohibición de otorgar concesiones porque la Nación tiene el dominio directo del petróleo, por lo tanto, en las zonas geográficas en donde ejerce dicho dominio o goza de soberanía, queda prohibida la posibilidad de otorgar concesiones.

De lo anterior, se advierte que la SCJN sostiene que la Nación tiene el dominio directo y derechos de soberanía sobre la zona económica exclusiva; por tanto, reconoce la potestad del Estado de producir normas jurídicas que tengan efectos jurídicos en dicho ámbito espacial de validez.

### **Trascendencia en el ámbito tributario**

El artículo 8 del CFF establece que la zona económica exclusiva se encuentra dentro del territorio mexicano para efectos fiscales, situación que genera que la legislación fiscal secundaria prevea consecuencias jurídicas para los actos o actividades realizadas en dicha zona.

Como se sabe, ciertos ordenamientos disponen (o no) efectos fiscales dependiendo del sitio en que se lleve a cabo determinada actividad o dónde sean obtenidos los ingresos.

En este sentido, cabe considerar que el IVA constituye un gravamen eminentemente territorial, dado que los actos o actividades que se realicen dentro del territorio nacional serán objeto de este impuesto.

Por lo tanto, los actos objeto de dicho gravamen (enajenación, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o prestación de



servicios) que se lleven a cabo dentro de la referida zona económica exclusiva, se encuentran gravados.

En el caso del IETU, los ingresos que se obtengan por las actividades que se realicen en la zona económica exclusiva también serían objeto de imposición.

Bajo una interpretación del artículo 42 de la CPEUM (que prevé las partes que conforman el territorio nacional), el artículo 8 del CFF resulta inconstitucional, dado que la zona económica exclusiva no es parte del territorio nacional.

No obstante lo anterior, con la resolución de la SCJN al disponerse que en tal ámbito espacial el Estado Mexicano ejerce actos de soberanía, pareciera reconocer en forma implícita la potestad impositiva (inherente a la soberanía) en esa zona y, por ende, la constitucionalidad del artículo 8 en cuestión.

Consideramos que la postura de la SCJN no es correcta, pues por disposición constitucional la zona económica exclusiva no es parte del territorio nacional y, por tanto, su régimen jurídico es distinto, habida cuenta que en dicha zona el Estado únicamente ejerce ciertos derechos de soberanía y no así dominio directo pleno ni propiedad originaria.

Es de tomarse en cuenta que la resolución de la SCJN fue emitida específicamente con motivo de la definición de los derechos del Estado Mexicano sobre los recursos naturales ubicados en la zona económica exclusiva.

Sin embargo, no dejamos de advertir la posibilidad de interpretación (que no compartimos) en el sentido de que la mencionada Corte ha convalidado en forma implícita el que la referida zona económica exclusiva forma parte del territorio nacional para efectos impositivos.

Es evidente que se está en presencia de un tema relevante y controvertido sobre el que es posible se emitan resoluciones judiciales en el futuro.



## TRATADOS

### TRATADO CON INDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 31 de marzo de 2010 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de la India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta. Dicho tratado entró en vigor el 1 de febrero de 2010; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011 por lo que respecta a México y a partir del 1 de abril de 2011 por lo que respecta a India.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación:

#### **No inclusión expresa del IETU<sup>321</sup>**

A diferencia de algunos tratados negociados recientemente, este tratado únicamente contempla como impuesto comprendido al ISR, sin comprender de manera expresa al IETU.

#### **Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"<sup>322</sup>**

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades de ambos Estados resolverán mediante acuerdo mutuo el lugar de residencia, considerando el lugar de constitución de la persona, la sede de dirección efectiva y cualquier otro factor que se estime relevante.

#### **EP<sup>323</sup>**

El tratado prevé como nuevos supuestos de EP, la existencia de un local para realizar ventas, la existencia de una granja, plantación u otro lugar

---

<sup>321</sup> Art. 2, Tratado.

<sup>322</sup> Art. 4, Tratado.

<sup>323</sup> Art. 5, Tratado.

en que se lleven a cabo actividades agrícolas, forestales, de plantación o actividades relacionadas, así como el almacén mediante el cual una persona proporcione instalaciones de almacenaje a otros.

También se considerará que crea EP la prestación de servicios por una empresa (incluidos de consultoría) a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito, cuando las actividades de dicha naturaleza continúen (para el mismo proyecto o uno relacionado) por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 90 días en un periodo de 12 meses.

### **EP de agente distinto a un agente independiente**

Se considera que una empresa que actúa a través de un agente distinto a un agente independiente tiene un EP, además del supuesto en el que se ejerzan poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, en los siguientes casos:

- a) cuando no se ostenten dichos poderes, pero se mantengan bienes o mercancías con las que regularmente efectúe entregas a nombre de la empresa; o
- b) que levante habitualmente pedidos en un Estado total o casi totalmente para la misma empresa.

### **Límite en determinación de beneficios empresariales<sup>324</sup>**

No son deducibles los pagos que efectúe el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, *know-how* u otros derechos, a título de comisión u otros cargos por servicios específicos prestados o por gestiones efectuadas o, salvo en el caso de bancos, por concepto de intereses sobre dinero prestado al EP.

Tampoco se tomarán en cuenta las cantidades que cobre el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales por los conceptos arriba mencionados.

---

<sup>324</sup> Art. 7, Tratado.

## **Tasa de dividendos, intereses y regalías<sup>325</sup>**

La tasa máxima de retención en el país de fuente para dividendos, intereses, regalías y "honorarios por asistencia técnica" asciende a 10%.

De acuerdo con la definición de "honorarios por asistencia técnica" contenida en el Tratado, en nuestra opinión, los pagos por dicho concepto, como se define en el CFF, podrán no estar sujetos a retención en determinados casos (i.e., supuestos de los artículos 14 y 15 del Tratado).

## **Definición de intereses<sup>326</sup>**

No se remite a la legislación interna de cada uno de los Estados y se establece como tal a los rendimientos de crédito de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en beneficios del deudor y, especialmente, las rentas de crédito gubernamentales y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a títulos de crédito, bonos u obligaciones.

El Protocolo adiciona al concepto de interés, las comisiones relacionadas con cantidades dadas en préstamo, los pagos por apertura o garantía de créditos o aceptación de aval, los derivados de contratos de factoraje, los ingresos derivados de enajenación de créditos, de instrumentos financieros cuando exista una deuda subyacente y de la enajenación con descuento de títulos valor que representen deuda.

Como puede observarse, el Protocolo agrega conceptos que no constituyen rendimientos de crédito, los cuales consideramos que son de carácter limitativo, no obstante que el Protocolo señala que es aclaratorio.

Cabe precisar que el concepto de instrumentos financieros con una deuda subyacente, no es necesariamente incluyente de todas las operaciones financieras derivadas de deuda.

---

<sup>325</sup> Arts. 10, 11 y 12, Tratado.

<sup>326</sup> Arts. 11, Tratado y IV, Protocolo.

## **Reglas antiabuso<sup>327</sup>**

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado (*"arm's length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

## **Definición de regalías y de honorarios por asistencia técnica<sup>328</sup>**

El concepto de regalías también incluye la recepción o el derecho a recibir imágenes visuales o sonidos, o ambos, para ser transmitidos por satélite, cable, fibra óptica o tecnología similar, así como el uso o derecho a usar, en relación con la transmisión por televisión o radio, imágenes visuales o sonidos para ser transmitidas al público por los mismos medios.

El tratado define a los honorarios por asistencia técnica como aquellos pagos de cualquier clase (distintos a los derivados de la prestación de servicios profesionales o personales independientes y los provenientes del empleo) por servicios de administración, técnicos, consultoría u otro personal.

## **Ganancias de capital<sup>329</sup>**

La enajenación de las denominadas "acciones inmobiliarias" puede ser gravada en el país donde se encuentren los inmuebles.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones distintas a las inmobiliarias pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad emisora.

## **Servicios personales independientes<sup>330</sup>**

Los ingresos derivados de la prestación de servicios personales independientes podrán someterse a imposición en el Estado de fuente cuando se permanezca ahí por un periodo o periodos que sumen o

---

<sup>327</sup> Arts. 11 y 12, Tratado.

<sup>328</sup> Art. 12, Tratado.

<sup>329</sup> Art. 13, Tratado.

<sup>330</sup> Art. 14, Tratado.

excedan en su conjunto de 90 días en cualquier periodo de 12 meses, o bien, tenga una base fija en el Estado fuente.

### **Profesores, maestros e investigadores escolares<sup>331</sup>**

Se incluye la exención a profesores, maestros e investigadores escolares respecto de las remuneraciones que obtengan en el Estado en que lleven a cabo enseñanzas o investigaciones por un periodo que no exceda de dos años.

Dicha exención se aplica únicamente para aquellas investigaciones que se efectúen por personas físicas para el interés público y no para el beneficio particular de una persona.

### **Eliminación de doble imposición<sup>332</sup>**

Se establece que las sociedades residentes en México (propietarias de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en India) podrán acreditar el impuesto indio pagado por la sociedad que distribuye los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan dichos dividendos.

### **Intercambio de información y asistencia en el cobro<sup>333</sup>**

Las autoridades de ambos Estados intercambiarán información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del Convenio, o para el cumplimiento de legislación interna relativa a impuestos de cualquier naturaleza federales o locales.

Cada uno de los Estados contratantes ayudará y asistirá al otro Estado en la recaudación y cobro de los impuestos, considerándose para dichos efectos como "crédito fiscal" el monto debido de impuestos de cualquier naturaleza y exigidos por un Estado.

---

<sup>331</sup> Art. 20, Tratado.

<sup>332</sup> Art. 23, Tratado.

<sup>333</sup> Art. 27, Tratado.

## **Limitación de beneficios a personas distintas a personas físicas<sup>334</sup>**

Las personas distintas de una persona física tendrán derecho a los beneficios del tratado, entre otros, únicamente si son compañías: *(i)* constituidas en cualquiera de los Estados contratantes cuya principal clase de acciones se encuentra listada en un mercado de valores reconocido y se negocian regularmente ahí; *(ii)* en las que al menos 50% de los derechos de voto o valor de acciones sea propiedad, directa o indirectamente, de personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes y/o de otras personas constituidas en uno de los Estados contratantes en las que al menos 50% de los derechos de voto o valor de acciones sean propiedad de personas físicas residentes en esos Estados, ya sea directa o indirectamente, y *(iii)* una sociedad de personas o una asociación de personas en la que al menos el 50% en la participación de los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes en uno de los Estados contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados contratantes en las que al menos 50% de los derechos de voto o valor de acciones sean propiedad de personas físicas residentes en esos Estados, ya sea directa o indirectamente.

Las personas descritas no tendrán derecho a los beneficios del acuerdo si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes de alguno de los Estados contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar su impuesto. Para tal cálculo se excluyen los pagos a valor de mercado en el curso ordinario de las actividades empresariales por servicios o bienes tangibles y pagos por obligaciones financieras a un banco, incurridas con relación a operaciones en un EP del banco).

## **Aplicación de legislación interna<sup>335</sup>**

Las disposiciones del tratado no impedirán que los Estados contratantes apliquen su legislación interna relacionada con capitalización delgada, empresas controladas extranjeras, REFIRES y créditos respaldados.

---

<sup>334</sup> Art. 28, Tratado.

<sup>335</sup> Párrafo VI, Protocolo del Tratado.



## **PROTOCOLO AL TRATADO CON LA REPÚBLICA DE AUSTRIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El pasado 30 de junio de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Protocolo que modifica el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria.

El nuevo Protocolo fue suscrito el 18 de septiembre de 2009 en la ciudad de Viena, entró en vigor en términos generales el 1 de julio de 2010, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011.

La adición que se hace conforme a este nuevo protocolo es la siguiente:

### **Intercambio de información<sup>336</sup>**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del tratado, o para la administración o cumplimiento de la legislación relativa a los impuestos exigidos por los Estados Contratantes.

El intercambio de información no obliga a un Estado contratante a: *(i)* adoptar medidas o prácticas administrativas contrarias a su legislación o a las del otro Estado; *(ii)* suministrar información que no se pueda obtener de conformidad con su legislación o prácticas administrativas; *(iii)* suministrar información que revele un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

Las anteriores limitaciones no deben interpretarse en el sentido de permitir a un Estado Contratante el negarse a otorgar la información únicamente porque: *(i)* dicha información no es necesaria para sus propios efectos impositivos, o *(ii)* la misma sea detentada por un banco, otra institución financiera, agente o por cualquier persona actuando en calidad representativa o fiduciaria, o porque se relaciona con participaciones en una persona.

---

<sup>336</sup> Art. 1, Protocolo.

## **Solicitudes de información<sup>337</sup>**

Al hacer una solicitud de información, las autoridades del Estado requirente deberán proporcionar la siguiente información con el fin de demostrar la previsible relevancia de la información con respecto a la solicitud: (i) identidad de la persona auditada o investigada; (ii) naturaleza de la información; (iii) propósito fiscal para el que se busca la información; (iv) bases para creer que la información se encuentra en el Estado requerido o en posesión de una persona ubicada en su jurisdicción; (v) nombre y dirección de la persona que se crea en posesión de la información; (vi) declaración de que se han agotado todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información, salvo aquéllos que den lugar a dificultades desproporcionadas.

El intercambio de información no incluye: (i) búsquedas indiscriminadas de información (*fishing expeditions*), o (ii) intercambio de información de manera espontánea o automática.

## **TRATADO CON SUDÁFRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El 21 de julio de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Sudáfrica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta. Tal Convenio entró en vigor el 22 de julio de 2010; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011.

Las características más destacables del mencionado Convenio se describen a continuación:

### **Inclusión del IETU<sup>338</sup>**

Además del ISR exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del convenio.

---

<sup>337</sup> Art. 2, Protocolo.

<sup>338</sup> Art. 2, Tratado.

## **Ausencia de regla de desempate de residencia "tie breaker rule"<sup>339</sup>**

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades harán lo posible por resolver mediante acuerdo mutuo la forma en que se aplicará el Convenio. En ausencia de tal acuerdo, no será aplicable el Convenio, salvo por lo relativo al Intercambio de Información.

Se precisa que una sociedad de personas o un fideicomiso será residente de un Estado Contratante, siempre que los ingresos que obtenga estén sujetos a imposición como residente de ese Estado, sin importar si se consideran obtenidos por: (i) la sociedad de personas; (ii) el fideicomiso, o (iii) en manos de sus socios, fideicomisarios o beneficiarios.

### **EP<sup>340</sup>**

El Convenio prevé nuevos supuestos para determinar la existencia de un EP:

- a)** la prestación de servicios por una empresa (incluidos los servicios de consultoría), a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa, pero únicamente cuando las actividades de dicha naturaleza continúen (para el mismo proyecto o para uno relacionado) por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses; y
- b)** la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona física, pero sólo cuando dichos servicios o actividades continúen en el país por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses.

Para contar los períodos antes mencionados, se considerarán conjuntamente los plazos, respecto a las actividades realizadas por una empresa asociada con otra empresa, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o substancialmente similares.

---

<sup>339</sup> Art. 4, Tratado.

<sup>340</sup> Art. 5, Tratado.

## **Límite en determinación de beneficios empresariales<sup>341</sup>**

No son deducibles los pagos que efectúe el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales (distintos de los reembolsos por gastos reales), a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, *know-how* u otros derechos, a título de comisión u otros cargos por servicios específicos prestados o por gestiones efectuadas o, salvo en el caso de bancos, por concepto de intereses sobre dinero prestado al EP.

Tampoco se tomarán en cuenta las cantidades que cobre el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales por los conceptos arriba mencionados.

## **Tasa de dividendos<sup>342</sup>**

La tasa máxima de retención en la fuente por el pago de dividendos será del 5% sobre el importe bruto si el beneficiario es una sociedad que tenga la propiedad de por lo menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.

En cualquier otro caso el monto de la retención será equivalente al 10% del importe bruto de los dividendos.

## **Intereses<sup>343</sup>**

La tasa máxima de retención en el país de fuente para intereses será del 10%. Asimismo, se establece que la legislación sobre capitalización delgada de ambos países puede considerar a los intereses como dividendos o limitar su deducción.

Finalmente, es destacable señalar que la definición de intereses remite a la legislación interna para considerar como tales a cualquier otra renta que la legislación del Estado de que procedan asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

---

<sup>341</sup> Art. 7, Tratado.

<sup>342</sup> Art. 10, Tratado.

<sup>343</sup> Art. 11, Tratado.

## **Regalías<sup>344</sup>**

La tasa máxima de retención en el Estado fuente es del 10% sobre el importe bruto de las regalías, señalándose que las autoridades competentes de ambos Estados establecerán mediante acuerdo mutuo la forma en que se aplicará esta limitación.

Al igual que algunos tratados de reciente negociación, se incluye dentro del concepto de regalías a la recepción o el derecho a recibir imágenes visuales o sonidos, o ambos, para ser transmitidos por vía satélite, cable, fibra óptica o tecnología similar, así como el uso o la concesión de uso, en relación a la difusión por televisión o radio, de imágenes visuales o sonidos para ser transmitidas al público por los mismos medios.

## **Regla antiabuso para intereses y regalías<sup>345</sup>**

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado (*"arm's length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

## **Ganancias de capital<sup>346</sup>**

La enajenación de acciones cuyo valor esté representado, directa o indirectamente, por al menos 50% en bienes inmuebles puede ser gravada en el país donde se encuentren los inmuebles.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones (distintas a las inmobiliarias previamente referidas) pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad; siempre que el receptor de las ganancias, en cualquier momento durante un período de doce meses anterior a la enajenación, junto con otras personas vinculadas, haya tenido al menos el 25% del capital de la sociedad. En ese caso, la tasa de retención no excederá del 20% de las ganancias gravables.

---

<sup>344</sup> Art.12, Tratado.

<sup>345</sup> Arts., 11 y 12, Tratado.

<sup>346</sup> Art. 13, Tratado.

## **Limitación de beneficios a personas distintas a personas físicas<sup>347</sup>**

Estas personas no gozarán de beneficios del tratado en el otro Estado, a menos que más del 50% de la participación en los beneficios de dicha persona (o más del 50% de acciones de cada clase de acciones) sea propiedad, directa o indirectamente de cualquier combinación de uno o más de: *(i)* personas físicas que sean residentes de un Estado Contratante; *(ii)* sociedades cuya principal clase de acciones se negocie substancial y regularmente en un mercado de valores reconocido, y *(iii)* una entidad gubernamental. En el caso de beneficios en materia de dividendos, intereses y regalías, en adición a lo anterior, no más del 50% de los ingresos brutos de esa persona se usen para realizar pagos por tales conceptos a personas distintas a las personas de los incisos *(i)*, *(ii)* y *(iii)* anteriores.

También serán aplicables los beneficios del tratado para personas morales en la fuente, tratándose de sociedades cuya principal clase de acciones se negocie substancial y regularmente en un mercado de valores reconocido y si el establecimiento, adquisición y mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones, no tuvo como principal objetivo el propósito de obtener los beneficios del Convenio.

Antes de la aplicación del artículo de limitación de beneficios, las autoridades competentes de ambos Estados se consultarán mutuamente.

## **Eliminación de doble imposición<sup>348</sup>**

Las sociedades residentes en México (propietarias de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en Sudáfrica) podrán acreditar el impuesto sudafricano pagado por la sociedad que distribuye los dividendos con respecto a las utilidades con cargo a los cuales se pagan dichos dividendos.

---

<sup>347</sup> Art. 21, Tratado.

<sup>348</sup> Art. 22, Tratado.

## **Intercambio de información y asistencia en el cobro de impuestos<sup>349</sup>**

Se incluye la cláusula de intercambio de información, que en términos generales coincide con la del Modelo OCDE, incluyendo información para la administración y cumplimiento de cualquier clase de gravámenes federales o estatales.

Por su parte, cada uno de los Estados contratantes ayudará y asistirá al otro Estado contratante en la recaudación y cobro de créditos fiscales.

### **TRATADO CON BERMUDAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

El 9 de septiembre de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Bermudas sobre el Intercambio de Información en materia Tributaria.

Dicho tratado entró en vigor el 9 de septiembre de 2010; surtiendo plenos efectos de manera inmediata en relación con asuntos comprendidos en el tratado a partir del 1 de enero de 2011, o cuando no exista ejercicio fiscal que inicie después de la fecha de entrada en vigor, para los cobros de impuestos que surjan durante o después de la entrada en vigor.

### **Objetivo y ámbito del tratado<sup>350</sup>**

Los Estados contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea relevante para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, para el cobro y ejecución de créditos fiscales o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria.

El término relevante se interpretará de tal forma que asegure que: (i) las autoridades competentes no tengan libertad de iniciar búsquedas de información sin tener conocimiento de que la misma existe (*fishing expedition*) ni solicitarán información que se considere poco probable

---

<sup>349</sup> Arts. 25 y 26, Tratado.

<sup>350</sup> Art. 1, Tratado.

que sea relevante para un contribuyente, y *(ii)* la información se considere relevante, aun cuando la determinación sobre la pertinencia de la misma únicamente pueda llevarse a cabo después de la recepción de dicha información<sup>351</sup>.

### **Impuestos comprendidos<sup>352</sup>**

El tratado se aplica a los impuestos de cualquier clase y naturaleza salvo los establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas.

### **Intercambio de información por solicitud<sup>353</sup>**

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione la siguiente información con el fin de demostrar la relevancia de la información solicitada: *(i)* identidad del contribuyente; *(ii)* naturaleza y tipo de la información; *(iii)* finalidad fiscal para la que se solicita la información; *(iv)* evidencia de que el contribuyente es residente, nacional o que lleva a cabo actividades empresariales en uno de los Estados Contratantes; *(v)* periodo con respecto al cual la información es solicitada para efectos fiscales; *(vi)* motivos para considerar que la información se encuentra en la jurisdicción del Estado requerido o en posesión o control de una persona sujeta a dicha jurisdicción; *(vii)* nombre y dirección de toda persona que se considere en posesión o control de la información; *(viii)* declaración de que la solicitud es conforme a la legislación y práctica administrativa del Estado requirente; *(ix)* declaración de que se han utilizado todos los medios disponibles para obtener la información.

### **Posibilidad de rechazar una solicitud<sup>354</sup>**

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando: *(i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado; *(ii)* la revelación de la información sea contraria a la política pública; *(iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

---

<sup>351</sup> Art. 5, Segundo Párrafo, Tratado.

<sup>352</sup> Art. 4, Tratado.

<sup>353</sup> Art. 6, Tratado.

<sup>354</sup> Art. 7, Tratado.



El tratado no impone la obligación de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o de proceso comercial ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autoriza cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

### **Confidencialidad<sup>355</sup>**

Cualquier información recibida debe tratarse como confidencial y sólo puede revelarse a personas o autoridades en la jurisdicción del Estado contratante encargadas de la determinación o recaudación de impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Podrán revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en las resoluciones judiciales.

Cabe mencionar que el presente tratado ya fue incluido en el Anexo 10 de la RMF como un acuerdo amplio de intercambio de información.

### **PROTOCOLO AL TRATADO CON SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El pasado 22 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Protocolo que modifica el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta, firmado el 3 de agosto de 1993.

Dicho Protocolo entró en vigor el 23 de diciembre de 2010, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011.

### **Inclusión del IETU<sup>356</sup>**

Además del ISR mexicano, se incluye al IETU como impuesto comprendido de manera expresa por el tratado.

---

<sup>355</sup> Art. 8, Tratado.

<sup>356</sup> Art. I, Protocolo.

## **Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"<sup>357</sup>**

El tratado establecía que cuando una persona que no sea persona física 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 de ambos Estados, las autoridades harán lo posible por resolver mediante procedimiento amistoso la cuestión, tomando en cuenta la sede de dirección efectiva, el lugar de incorporación o constitución y cualquier otro factor relevante. A falta de acuerdo, no serán aplicables los beneficios del Convenio, salvo los contemplados en materia de no discriminación y procedimiento amistoso.

## **Dividendos<sup>358</sup>**

Los dividendos estarán exentos en el Estado fuente, si el beneficiario efectivo de los mismos es: (i) una sociedad residente del otro Estado que controle, directa o indirectamente, al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos, o (ii) un fondo de pensiones o esquema de pensiones reconocidos.

En otros casos los dividendos se someterán a tributación en el Estado fuente, a tasa máxima ya existente de 15% sobre el monto bruto de los mismos.

## **Intereses<sup>359</sup>**

Se disminuye el gravamen en el Estado fuente de una tasa del 10% al 5% sobre el importe bruto de los intereses pagados a bancos, quedando gravados a la misma tasa aquéllos pagados a casas de bolsa autorizadas, instituciones de seguros o reaseguros y aquéllos derivados de bonos o títulos negociados regularmente en un mercado de deuda reconocido.

Se disminuye del 15% al 10% la tasa aplicable sobre el importe bruto de los intereses en los demás casos.

---

<sup>357</sup> Art. II, Protocolo.

<sup>358</sup> Art. III, Protocolo .

<sup>359</sup> Art. IV, Protocolo .

Se elimina la definición de intereses prevista en el texto anterior, remitiéndose ahora a la legislación fiscal interna en cuanto a los conceptos que se asimilen en el Estado fuente a rendimientos de cantidades dadas en préstamo.

Se establece como cláusula de nación más favorecida que si México acuerda una tasa menor a las arriba señaladas con un país miembro de la OCDE, la tasa menor será aplicable para efectos del convenio México-Suiza a partir de la fecha en que dicho acuerdo entre en vigor<sup>360</sup>.

### **Ganancias de capital**<sup>361</sup>

El tratado únicamente preveía la posibilidad de gravamen en la fuente a las ganancias derivadas de la enajenación de las denominadas acciones inmobiliarias.

Ahora quedarán gravadas las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente de uno de los Estados contratantes. El impuesto en el Estado de residencia de la sociedad emisora no podrá exceder del 10% de las utilidades gravables.

No obstante lo anterior, quedarán sujetas sólo a imposición en el Estado de residencia del transmitente, y por lo tanto, relevadas de gravamen en el Estado de residencia de la emisora, las enajenaciones de acciones: *(i)* regularmente negociadas y obtenidas dentro de una bolsa de valores reconocida; *(ii)* aquéllas llevadas a cabo por bancos, sociedades aseguradoras o reaseguradoras, y *(iii)* aquéllas realizadas por fondos de pensiones.

Asimismo, el gravamen en el Estado de residencia de la emisora no aplicará si la enajenación se lleva a cabo entre miembros de un mismo grupo de sociedades, en la medida en que la contraprestación para la transmitente consista en acciones u otros derechos en el capital de la adquirente o de otra sociedad que sea propietaria directa o indirectamente del 80% o más de los derechos de voto y valor de la adquirente, y que sea residente de uno de los Estados contratantes o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

---

<sup>360</sup> Art. XI, Protocolo.

<sup>361</sup> Art. V, Protocolo.

(i) la adquirente sea una sociedad residente de uno de los Estados Contratantes o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de información (en términos del Anexo 10 de la RMF); (ii) antes y después de la transferencia, la transmitente o la adquirente sean propietarias, directa o indirectamente, del 80% o más de los derechos de voto y valor de la otra, o una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, que sea propietaria, directa o indirectamente (a través de sociedades residentes de uno de los Estados Contratantes) del 80% o más de los derechos de voto y valor de cada una de ellas.

Para determinar la ganancia sobre transmisiones posteriores, el costo inicial de las acciones para la adquirente se determinará con base en el costo que tuvo para la transmitente, acrecentado con efectivo u otra remuneración pagada, distinta a acciones u otros derechos; o la ganancia se calculará alternativamente por cualquier otro método por el que se obtenga substancialmente el mismo resultado.

Si se reciben importes en efectivo o cualquier otra remuneración distinta a acciones o derechos, la ganancia podrá someterse a gravamen en el Estado de residencia de la emisora hasta por dicho monto.

### **Eliminación de doble imposición<sup>362</sup>**

Conforme al nuevo Protocolo a los residentes suizos que obtengan ganancias por la enajenación de acciones, les será permitido en Suiza, previa solicitud, deducir del impuesto suizo sobre tal ingreso, un monto igual al impuesto exigido en México conforme al tratado. La deducción no excederá la parte del impuesto sobre la renta suizo, calculado antes de que se otorgue la deducción.

### **Intercambio de información<sup>363</sup>**

Se sustituye el artículo relativo al Intercambio de Información para establecer que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información relevante para la aplicación del tratado o para la administración o aplicación de la legislación interna relativa a los impuestos cubiertos por el tratado.

---

<sup>362</sup> Art. VI, Protocolo.

<sup>363</sup> Art. VII, Protocolo.

El intercambio de información en ningún caso obligará a un Estado a: (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa; (ii) suministrar información que no se pueda obtener conforme a su legislación o práctica administrativa, o las del otro Estado; (iii) revelar un secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o de proceso comercial o contrario al orden público.

Las limitaciones anteriores no deben interpretarse en el sentido de permitir a un Estado el negarse a otorgar información porque la misma sea detentada por un banco u otra institución financiera, agente o cualquier otra persona actuando como representante o fiduciaria, o porque se relaciona con participaciones en una persona.

El intercambio de información no incluye medidas dirigidas únicamente a la simple recolección de evidencias (*fishing expeditions*) ni compromete a los Estados a intercambiar información de manera automática o espontánea<sup>364</sup>.

### **Residencia<sup>365</sup>**

El término "residente de un Estado Contratante" incluye: (i) fondos de pensiones o esquemas de fondos de pensiones, generalmente exentos del impuesto sobre la renta y operados para administrar o proporcionar beneficios de pensiones o retiro, y (ii) organizaciones establecidas y operadas exclusivamente con fines religiosos, caritativos, científicos, culturales, artísticos, deportivos o educativos (o para más de uno de esos fines), no obstante que todo o parte de sus ingresos o ganancias estén exentas bajo la legislación interna del Estado del que sean residentes.

### **Beneficios empresariales<sup>366</sup>**

El Protocolo del tratado de 1993 establecía que los beneficios de un EP serían determinados sobre la base de las percepciones totales atribuibles a la actividad realizada por el EP.

El nuevo Protocolo prevé que en caso de utilidades derivadas de actividades llevadas a cabo por un EP, sólo se atribuirá a dicho EP el

---

<sup>364</sup> Art. XIII, Protocolo.

<sup>365</sup> Art. VIII, Protocolo.

<sup>366</sup> Art. IX, Protocolo.

monto que resulte de las funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos por dicho EP.

### **Límites de beneficio<sup>367</sup>**

Los beneficios en materia de dividendos, intereses y regalías no serán aplicables si éstos son pagados bajo, o como parte de, un "acuerdo abusivo" (*conduit arrangement*).

Un "acuerdo abusivo" significa una transacción o transacciones estructuradas para que un residente de un Estado contratante que tenga derecho a los beneficios del Convenio reciba un elemento de ingreso derivado del otro Estado contratante, pero dicho residente pague, directa o indirectamente, todo o una parte sustancial de dicho ingreso a otra persona que no sea residente de ninguno de los Estados contratantes, y que de recibir dicho elemento de ingreso directamente del otro Estado contratante, no tendría derecho, bajo un convenio para eliminar la doble tributación entre el Estado del que esa otra persona es residente y el Estado fuente del ingreso, o de alguna otra forma, a los beneficios relacionados con ese elemento, de ingreso que son equivalentes a, o más favorables que, aquellos disponibles bajo el tratado para un residente de un Estado contratante, y el propósito principal de dicha estructuración sea obtener beneficios del Convenio.

Las autoridades respectivas podrán acordar mediante un procedimiento amistoso sobre los casos en donde la estructuración de un acuerdo abusivo tenga por objeto obtener beneficios conforme a lo señalado.

Una sociedad de un Estado contratante, en la cual residentes del otro Estado contratante mantengan un interés sustancial mediante participación o de alguna otra forma, sólo podrá reclamar reducción de impuestos en el segundo Estado en materia de dividendos, intereses o regalías, si tales conceptos están sujetos en el Estado de residencia de la sociedad, a un impuesto corporativo sin exención alguna, a una deducción especial, descuento u otra concesión o beneficio no disponibles para otros residentes de ese Estado de residencia.

---

<sup>367</sup> Art. X, Protocolo.

## **Regalías<sup>368</sup>**

En caso de que México acuerde una tasa sobre regalías menor al 10% con un país miembro de la OCDE, la tasa menor será aplicable al tratado México-Suiza a partir de la fecha en la que dicho acuerdo o convenio entre en vigor.

Asimismo, en caso de que México acuerde con un país miembro de la OCDE excluir el uso o goce de equipo industrial, comercial o científico del concepto de regalías, dicha exclusión aplicará también al tratado México-Suiza.

## **Pensiones<sup>369</sup>**

Para efectos de las pensiones, inclusive las pagadas por un Estado contratante o alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, se entiende que el término "pensiones" cubre tanto pagos periódicos como sumas globales.

## **Procedimiento amistoso<sup>370</sup>**

En caso de que México acuerde en un convenio para evitar la doble tributación concluido con un tercer país, incluir una disposición sobre arbitraje, las autoridades suizas y mexicanas iniciarán negociaciones con el objeto de insertar una disposición de arbitraje al tratado.

### **TRATADO CON PANAMÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El 30 de diciembre de 2010 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta. Dicho tratado entró en vigor el mismo 30 de diciembre de 2010, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación:

---

<sup>368</sup> Art. XII, Protocolo.

<sup>369</sup> Art. XIII, Protocolo.

<sup>370</sup> Art. XIII, Protocolo.

## **Inclusión del IETU<sup>371</sup>**

Además del ISR exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del ámbito de aplicación del tratado.

## **Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"<sup>372</sup>**

Cuando una sociedad sea residente en ambos Estados, las autoridades harán lo posible por resolver mediante acuerdo mutuo la cuestión, tomando en cuenta su lugar de constitución, su sede de dirección efectiva y cualquier otro factor importante. En ausencia de acuerdo, no se tendrá derecho a solicitar los beneficios del tratado.

## **EP<sup>373</sup>**

El Convenio prevé nuevos supuestos para determinar la existencia de un EP:

**a)** La prestación de servicios por una empresa (incluidos los servicios de consultoría), a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa, cuando las actividades continúen (para el mismo proyecto o para uno relacionado) en el país por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses.

**b)** El uso de estructuras, instalaciones, plataformas de perforación, barcos u otros equipos sustanciales similares para la exploración o explotación de recursos naturales o en actividades relacionadas con esa explotación o exploración por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses. Si la duración es menor al plazo antes mencionado, los pagos que se realicen por esas actividades se considerarán regalías<sup>374</sup>.

**c)** Una empresa residente en un Estado contratante tendrá EP en el otro Estado, cuando una persona (distinta a un agente independiente)

---

<sup>371</sup> Art. 2, Tratado.

<sup>372</sup> Art. 4, Tratado.

<sup>373</sup> Art. 5, Tratado.

<sup>374</sup> Art. 2, Protocolo.



que actúe en el otro Estado contratante, que no tiene poderes para concluir contratos a nombre de la empresa, pero mantiene habitualmente un depósito de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa, siempre que las mercancías se vendan en el Estado contratante en el que el depósito esté situado.

Para contar los períodos mencionados en los incisos a) y b) anteriores, se considerarán conjuntamente los plazos, respecto a las actividades realizadas por una empresa asociada con otra empresa, siempre que las actividades de ambas sean idénticas o substancialmente similares<sup>375</sup>.

### **Rentas inmobiliarias<sup>376</sup>**

Los ingresos que un residente de un Estado obtenga por virtud de ser propietario de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad u otro tipo de persona jurídica que otorguen a ese residente del Estado el derecho a percibir dividendos, utilidades o ingresos derivados de la explotación de inmuebles situados en el otro Estado (en virtud de que dicha sociedad o persona jurídica sea propietaria o tenga cualquier otro derecho real sobre los bienes inmuebles), pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentren los inmuebles.

### **Impuesto adicional sobre remesas de EP<sup>377</sup>**

Una compañía residente de un Estado que tenga un EP en el otro Estado, podrá estar sujeta a un impuesto adicional sobre las rentas remesadas por el EP a su casa matriz. El impuesto adicional no podrá exceder del 5% sobre las rentas que efectivamente sean remesadas a la casa matriz.

### **Deducciones no permitidas en México de EP<sup>378</sup>**

Para los efectos de la legislación mexicana, no son deducibles los pagos que efectúe el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales (distintos de los reembolsos por gastos reales), a título de

---

<sup>375</sup> Art. 1, Protocolo.

<sup>376</sup> Arts. 6, Tratado y 3, Protocolo.

<sup>377</sup> Art. 7, Tratado.

<sup>378</sup> Art. 4, Protocolo.

regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión u otros cargos por servicios específicos prestados o por gestiones efectuadas o, salvo en el caso de bancos, por concepto de intereses sobre dinero prestado al EP.

Tampoco se tomarán en cuenta las cantidades que cobre el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales por los conceptos arriba mencionados.

### **Transportación internacional<sup>379</sup>**

Las disposiciones del Convenio no resultan aplicables a tasas, peajes y pagos similares que deban ser pagados para cruzar el Canal de Panamá.

### **Dividendos<sup>380</sup>**

La imposición en el Estado de residencia para 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 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

En los demás casos, se limita al 7.5% la retención sobre el impuesto bruto de los dividendos.

### **Tasa de intereses y regalías<sup>381</sup>**

La tasa máxima de retención en el país de fuente para intereses será del 5% cuando se paguen a bancos y del 10% en los demás casos, y para regalías será del 10%.

Para efectos de la definición de intereses, existe remisión a la legislación interna que establezca el tratamiento de intereses a conceptos asimilables a cantidades dadas en préstamo.

---

<sup>380</sup> Art. 10, Tratado.

<sup>381</sup> Arts. 10, 11 y 12, Tratado.

## **Regla antiabuso para intereses y regalías<sup>382</sup>**

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado (*"arm's length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

## **Definición de regalías<sup>383</sup>**

Se incluye dentro de la definición de regalías a cualquier pago por la recepción (o por el derecho a recibir) de imágenes visuales o sonidos o ambos, para su transmisión vía satélite o vía cable, fibra óptica o tecnología similar.

También se incluye dentro de la definición de regalías a los pagos por el uso (o por la concesión de uso), en relación a la difusión por televisión o radio, de imágenes visuales o sonidos o ambas, para su transmisión al público, vía satélite o vía cable, fibra óptica o tecnología similar.

## **Regalías por aplicaciones informáticas (software)<sup>384</sup>**

Se consideran regalías los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –software- cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –software- para su explotación comercial, como si los pagos corresponden a una aplicación –software- adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siempre que, en este último caso, las aplicaciones –software- no sean absolutamente estandarizadas, sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

## **Ganancias de capital<sup>385</sup>**

La enajenación de acciones cuyo valor esté representado, directa o indirectamente, por al menos 50% en bienes inmuebles, puede ser gravada en el país donde se encuentren los inmuebles.

---

<sup>382</sup> Arts. 11 y 12, Tratado.

<sup>383</sup> Art. 12, Tratado.

<sup>384</sup> Art. 6, Protocolo.

<sup>385</sup> Art. 13, Tratado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones (distintas a las inmobiliarias) pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad emisora, siempre que el receptor de las ganancias en cualquier momento durante un período de doce meses anterior a tal enajenación haya detentado directamente o a través de personas vinculadas, al menos el 18% del capital de la sociedad.

### **Servicios<sup>386</sup>**

Los ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se someterán a tributación en el Estado de residencia, salvo que exista permanencia en el Estado fuente por periodo o periodos que excedan de 60 días en un periodo de 12 meses (incluyendo subcontratación), en cuyo caso aplicará una tasa máxima del 12.5% sobre el importe bruto de los pagos.

### **Eliminación de doble imposición<sup>387</sup>**

Los residentes de Panamá obtendrán una exención de los ingresos que son sometidos a imposición en México, pero se pueden tomar en cuenta tales ingresos sólo para calcular el impuesto sobre el resto de los demás ingresos percibidos por el residente en Panamá.

Si Panamá, en un futuro, adopta el sistema de renta mundial, se cambiará el método para evitar la doble tributación y será el de otorgar un crédito a sus residentes, lo cual se implementará de mutuo acuerdo por las autoridades competentes de ambos Estados<sup>388</sup>.

Las sociedades residentes en México (propietarias de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en Panamá) podrán acreditar el impuesto panameño pagado por la sociedad que distribuye los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan dichos dividendos.

---

<sup>386</sup> Art. 14, Tratado y 7, Protocolo.

<sup>387</sup> Art. 22, Tratado.

<sup>388</sup> Párrafo 8, Protocolo.

## **Intercambio de información y asistencia en el cobro<sup>389</sup>**

Se incluye la cláusula de intercambio de información, la cual coincide en términos generales con la del Modelo OCDE; sin embargo, en el Protocolo<sup>390</sup> se precisa lo siguiente:

- a)** El intercambio de información sólo será solicitado cuando se hayan utilizado todas y cada uno de las fuentes de información disponibles bajo la legislación fiscal interna.
- b)** No se incluye dentro de los mecanismos de intercambio de información: *(i)* las medidas dirigidas a la simple recolección de evidencia, o *(ii)* cuando es improbable que la información solicitada resulta relevante para controlar o administrar los asuntos fiscales de un contribuyente del Estado contratante.
- c)** La administración tributaria del Estado contratante que solicite información de conformidad con el Convenio, deberá proveer al otro Estado contratante la siguiente información: *(i)* nombre y domicilio fiscal de la persona bajo auditoría o investigación y demás datos para facilitar la identificación de personas (fechas de nacimiento, estado civil, etc.); *(ii)* el periodo sobre el cual se solicita la información; *(iii)* descripción detallada de la información solicitada; *(iv)* propósito, motivo y fundamento legal para la solicitud de información, y *(v)* el nombre y dirección precisa de la persona de la cual se cree estar en posesión de la información solicitada.
- d)** Se entiende que el Convenio no obliga a ninguno de los Estados contratantes a proporcionar información de forma automática o espontánea, sino que deberá ser bajo previo requerimiento.
- e)** Se reconocen derechos a los contribuyentes respecto al intercambio de información, buscando garantizar un trato justo a tales contribuyentes (sin establecer obstáculos que demoren el proceso de intercambio de información), lo que significa que debe notificarse al contribuyente en relación con el requerimiento de información por parte del otro Estado contratante y otorgarle la posibilidad de que participe del proceso y presente su posición ante la administración tributaria, antes de que se transmita la información al otro Estado contratante.

---

<sup>389</sup> Art. 25, Tratado.

<sup>390</sup> Párrafo 9, Protocolo.

Cabe señalar que en el Convenio no se prevé una cláusula para la asistencia en el cobro de impuestos.

Este Convenio ya fue incluido en el Anexo 10 de la RMF.

### **Limitación de beneficios a personas distintas a personas físicas<sup>391</sup>**

Las personas distintas de una persona física no tendrán derecho a los beneficios del Convenio a menos de que sea:

- a)** Una entidad gubernamental;
- b)** Una compañía constituida en cualquiera de los Estados, si al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones sean propiedad, directa o indirectamente, de personas físicas residentes de cualquiera de los Estados y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o el valor de las acciones o de la participación de los beneficios sean propiedad, directa o indirectamente, de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes.
- c)** Una compañía constituida en cualquiera de los Estados contratantes, si la principal clase de sus acciones se encuentra listada en un mercado de valores reconocido y son negociadas regularmente en uno o más mercados de valores reconocidos.
- d)** Una sociedad de personas o una asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de la participación en los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes de cualquiera de los Estados y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o el valor de las acciones o de la participación de los beneficios sean propiedad, directa o indirectamente, de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados.

No se tendrá derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en el Convenio en el Estado de residencia de la persona.

---

<sup>391</sup> Art. 10, Protocolo.

No obstante lo anterior, un residente de un Estado tendrá derecho a los beneficios del Convenio, si la autoridad competente del otro Estado determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones, no tuvo como principal objetivo la obtención de los beneficios del Convenio.

Antes de que se niegue la aplicación de los beneficios del Convenio, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán mutuamente.

### **Limitación de beneficios por determinados ingresos<sup>392</sup>**

No será aplicable el Convenio (salvo el artículo sobre intercambio de Información), respecto a: *(i)* los ingresos que se encuentren exentos del impuesto en un Estado del cual el beneficiario efectivo del ingreso sea residente, o a los ingresos que se encuentren sujetos a imposición en este Estado obtenidos por ese residente a una tasa menor que la tasa aplicable al mismo ingreso obtenido por otros residentes de este Estado que no se beneficien de esa exención o tasa, así como *(ii)* los ingresos obtenidos por un beneficiario efectivo que sea residente de un Estado contratante, que goce de una deducción, devolución u otra concesión o beneficio que se establezca directa o indirectamente en relación con ese ingreso, distinto al acreditamiento del impuesto extranjero pagado, y que no se otorgue a otros residentes de este Estado, y *(iii)* los dividendos provenientes de acciones al portador.

### **Capitalización delgada y regímenes fiscales preferentes<sup>393</sup>**

Se reconoce que la legislación sobre capitalización delgada y sobre REFIPRES de ambos países puede ser aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en el Convenio.

## **TRATADO CON BAHAMAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

El 30 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos

---

<sup>392</sup> Art. 10, Protocolo.

<sup>393</sup> Art. 10, Protocolo.

Mexicanos y el Gobierno de la Mancomunidad de Bahamas para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.

Dicho tratado entró en vigor el mismo 30 de diciembre de 2010; surtiendo plenos efectos en la misma fecha por lo que respecta a ejercicios fiscales concluidos que hayan iniciado en o después de esta fecha, o cuando no haya ejercicio fiscales, todas las obligaciones fiscales que hayan surgido en esta fecha o posteriormente.

### **Alcance del tratado**<sup>394</sup>

Los Estados contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea relevante para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos comprendidos en el tratado, para el cobro y la ejecución de los créditos fiscales o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria.

Los Estados contratantes no estarán obligados a proporcionar información que no esté en poder de sus autoridades ni en posesión de personas dentro de su jurisdicción territorial.

### **Impuestos comprendidos**<sup>395</sup>

En el caso de México, se aplicará a todos los impuestos federales, y en el caso de Bahamas, a los impuestos de cualquier tipo.

### **Intercambio de información previa solicitud**<sup>396</sup>

La autoridad competente deberá proporcionar, previa solicitud, la información requerida para los fines comprendidos en el alcance del tratado, independientemente de que la parte requerida la necesite para sus propios fines fiscales o la conducta investigada constituya un delito.

Cada Estado deberá asegurarse que tiene facultad de obtener y proporcionar a través de su autoridad competente y previa solicitud, información: *(i)* en posesión de bancos, instituciones financieras, y de cualquier persona, incluyendo agentes y fiduciarios que actúen en calidad representativa o fiduciaria, y *(ii)* relacionada con la propiedad de

---

<sup>394</sup> Art. 1, Tratado.

<sup>395</sup> Art. 2, Tratado.

<sup>396</sup> Art. 4, Tratado.



sociedades, sociedades de personas, fideicomisos, fundaciones y otras personas, inclusive información de propiedad de dichas personas, sobre fideicomitentes, fideicomisarios y beneficiarios, información de fundadores, miembros de consejo de fundaciones y beneficiarios e información de la propiedad de dichas personas en una cadena de propiedad.

Lo anterior, siempre que no se cree la obligación de proporcionar información sobre la propiedad con respecto a sociedades cotizadas en bolsa o fondos o planes públicos de inversión colectiva, salvo que dicha información pueda obtenerse sin "dificultades desproporcionadas".

### **Inspecciones fiscales en el extranjero<sup>397</sup>**

Los representantes de la autoridad competente podrán entrar en el territorio del otro Estado, limitado por lo permitido por la legislación interna de dicho Estado, con el fin de entrevistarse con personas y de inspeccionar documentos con el consentimiento por escrito de las personas físicas u otras personas interesadas.

Podrá permitirse a los representantes de la autoridad competente de un Estado, asistir a una inspección fiscal en el territorio del otro Estado.

### **Posibilidad de rechazar una solicitud<sup>398</sup>**

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando: *(i)* la solicitud no se formule de conformidad con el tratado; *(ii)* el Estado requirente no haya utilizado todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información; *(iii)* la revelación de la información sea contraria a la seguridad nacional o el orden público, y *(iv)* la administración o cumplimiento de la legislación fiscal discrimine contra un nacional del Estado requerido en comparación con un nacional del Estado requirente.

El tratado no impone la obligación de proporcionar información sujeta a un privilegio legal o cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o proceso comercial.

Una solicitud de información no podrá rechazarse por haberse impugnado el crédito fiscal que origine la solicitud.

---

<sup>397</sup> Art. 5, Tratado.

<sup>398</sup> Art. 6, Tratado.

Este acuerdo ya se incluyó en el Anexo 10 de la RMF como acuerdo amplio de intercambio de información.

### **Confidencialidad<sup>399</sup>**

Toda información otorgada y recibida por las autoridades competentes deberá mantenerse como confidencial.

La información sólo será divulgada a personas o autoridades (tribunales y órganos administrativos) relacionados a los fines del tratado, y podrá divulgarse en procedimientos públicos de tribunales o en resoluciones judiciales.

## **TRATADO CON URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El 28 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Oriental del Uruguay para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Tal convenio entró en vigor el 30 de diciembre de 2010, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2011.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación:

### **Inclusión del IETU<sup>400</sup>**

Además del ISR exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del ámbito de aplicación del tratado.

---

<sup>399</sup> Art. 7, Tratado.

<sup>400</sup> Art. 2, Tratado.

## **Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"<sup>401</sup>**

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades de ambos Estados harán lo posible por resolver la cuestión, considerando el lugar de constitución, sede de dirección efectiva y cualquier otro criterio de naturaleza similar. A falta de acuerdo, la persona se encontrará fuera del ámbito del tratado, salvo por lo que hace a la cláusula de Intercambio de Información.

## **Residencia para fideicomisos y sociedad de personas<sup>402</sup>**

Se considerará residente de un Estado contratante a una sociedad de personas o a un fideicomiso, en la medida en que los ingresos que perciban estén sujetos a imposición en ese Estado como ingresos obtenidos por un residente, ya sea directamente por la sociedad de personas o el fideicomiso o por sus socios o beneficiarios, respectivamente.

### **EP<sup>403</sup>**

El tratado prevé como nuevos supuestos para determinar la existencia de un EP, los siguientes:

- a)** La prestación de servicios por una empresa (incluidos de consultoría), a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa, pero únicamente cuando las actividades de dicha naturaleza continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses; y
- b)** la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona física, pero sólo cuando dichos servicios o actividades continúen en el país por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses.

---

<sup>401</sup>Art. 4, Tratado.

<sup>402</sup> Art. 4, Tratado.

<sup>403</sup> Art. 5, Tratado.

## **Límite en determinación de beneficios empresariales<sup>404</sup>**

No son deducibles los pagos que efectúe el EP a la oficina central de la empresa o alguna de sus sucursales (distintos de los reembolsos por gastos reales), a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión u otros cargos por servicios específicos prestados o por gestiones efectuadas o, salvo en el caso de bancos, por concepto de intereses sobre dinero prestado al EP.

Tampoco se tomarán en cuenta las cantidades que cobre el EP a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales por los conceptos arriba mencionados.

## **Tasas de dividendos, intereses y regalías<sup>405</sup>**

La tasa máxima de retención en el país de fuente para dividendos es del 5% y la tasa máxima de retención de intereses y regalías asciende al 10%.

La definición de intereses, establece la posibilidad de acudir a la legislación interna a efecto de considerar como interés cualquier otra renta que se asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

## **Reglas antiabuso para intereses y regalías<sup>406</sup>**

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado (*"arm's length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

## **Ganancias de capital<sup>407</sup>**

La enajenación de acciones cuyo valor esté representado, directa o indirectamente, por al menos 50% en bienes inmuebles puede ser gravada en el país donde se encuentren los inmuebles.

---

<sup>404</sup> Art. 7, Tratado.

<sup>405</sup> Arts. 10, 11 y 12, Tratado.

<sup>406</sup> Arts. 11 y 12, Tratado.

<sup>407</sup> Art. 13, Tratado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones (distintas a las inmobiliarias) pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad emisora, siempre que el receptor de las ganancias, en cualquier momento, durante un período de doce meses anterior a tal enajenación junto con todas las personas que estén vinculadas al receptor, haya tenido al menos el 25% del capital de la persona jurídica. En ese caso, la tasa de retención no excederá del 20% de las ganancias gravables.

### **Aplicación de legislación interna<sup>408</sup>**

Las disposiciones del tratado no impedirán que los Estados Contratantes apliquen su legislación interna relacionada con capitalización delgada, REFIPRES y cualquier otra medida existente para evitar la evasión y elusión fiscal. En caso de que en un futuro se introduzca en la legislación interna de los Estados contratantes una medida de naturaleza similar o análoga, las autoridades competentes de ambos Estados deberán comunicarse mutuamente para efecto de evaluar el impacto de tales medidas respecto a lo establecido en el tratado.

### **Aplicación de los Comentarios al Modelo OCDE<sup>409</sup>**

En la medida en que las disposiciones contenidas en el tratado correspondan a las establecidas bajo el Modelo OCDE, los Estados Contratantes se obligan a, en lo posible, aplicar las disposiciones del tratado de conformidad con los Comentarios al citado Modelo OCDE.

### **Eliminación de doble imposición<sup>410</sup>**

Se establece que las sociedades residentes en México (propietarias de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en Uruguay) podrán acreditar el impuesto uruguayo pagado por la sociedad que distribuye los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan dichos dividendos.

---

<sup>408</sup> Art. 22, Tratado.

<sup>409</sup> Art. 22, Tratado.

<sup>410</sup> Art. 23, Tratado.

## **Intercambio de información y asistencia en el cobro<sup>411</sup>**

Las autoridades de ambos Estados intercambiarán información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del Convenio.

Cada uno de los Estados contratantes ayudará y asistirá al otro Estado en la recaudación y cobro de los impuestos, considerándose para dichos efectos como "crédito fiscal" el monto debido de impuestos de cualquier naturaleza y descripción, exigidos por un Estado.

Este acuerdo ya fue incluido en el Anexo 10 de la RMF como acuerdo amplio de intercambio de información.

No inclusión de cláusula de límite de beneficios.

A diferencia de diversos Convenios celebrados recientemente por México, en el tratado no se incluyó una cláusula que limite los beneficios del tratado.

### **TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO 2011**

La lista de los 46 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2011, es la siguiente:

<b>Estado</b>	<b>Publicación Convenio DOF</b>	<b>Aplicable a partir de</b>
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
	Protocolo 30 junio 2010	1 enero de 2011
Argentina <sup>412</sup>	19 marzo 2004	1 enero 2005
Bahamas <sup>413</sup>	30 diciembre 2010	1 enero 2011
Barbados	15 enero 2009	1 enero 2010
Bermudas <sup>414</sup>	9 septiembre 2010	9 septiembre 2010

<sup>411</sup> Arts. 26 y 27, Tratado.

<sup>412</sup> Para evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional.

<sup>413</sup> En materia de Intercambio de Información.

Bélgica	6 enero 1997	1 enero 1998
Brasil	1 enero 2007	1 enero 2007
Canadá	20 junio 2007	1 enero 2008
Canadá <sup>415</sup>	15 julio 1992	1 enero 1993
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)
EUA <sup>416</sup>	23 enero 1990 25 enero 1996	18 enero 1990 26 octubre 1995
Finlandia	11 agosto 1999	1 enero 1999
Francia	16 marzo 1993	1 enero 1993
Grecia	31 diciembre 2005	1 enero 2006
India	31 marzo 2010	1 enero 2011
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
Panamá	30 diciembre 2010	1 enero 2011
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
Sudáfrica	21 julio 2010	1 enero 2011

<sup>414</sup> En materia de Intercambio de Información.

<sup>415</sup> En materia de Intercambio de Información.

<sup>416</sup> En materia de Intercambio de Información.

Suecia	10 febrero 1993	1 enero 1993
Suiza	24 octubre 1994	1 enero 1995
	Protocolo 22 diciembre 2010	1 enero 2011
Uruguay	28 diciembre 2010	1 enero 2011

### TRATADOS DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

Estado	Fecha de firma	Estatus
Bahrein	10 octubre 2010	Firmado
Colombia	13 agosto 2009	Aprobado por el Senado
Kuwait	27 octubre 2009	Firmado
Venezuela	6 febrero 1997	Aprobado por Venezuela

### PROCOLOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

Estado	Fecha de firma	Estatus
Luxemburgo	7 octubre 2009	Firmado
Reino Unido	23 abril 2009	Aprobado por el Senado
Singapur	19 febrero 2009	Firmado

### TRATADOS INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

Estado	Fecha de firma	Estatus
Antillas Neerlandesas	1 septiembre 2009	Aprobado por el Senado
Islas Caimán	17 agosto 2010	Firmado
	28 agosto 2010	
Islas Cook	8 noviembre 2010	Falta firma en Islas Cook
Islas Jersey	8 noviembre 2010	Firmado
	12 noviembre 2010	
Kuwait	27 octubre 2009	Firmado



## TRATADOS DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN<sup>417</sup>

Aruba
Eslovenia
Hungría
Islas Guernesey
Letonia
Lituania
Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua
Pakistán
Tailandia
Ucrania

## TRATADOS INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN<sup>418</sup>

Costa Rica
Gibraltar
Isla del Hombre
Islas Marshall
Islas Vírgenes Británicas
Liechtenstein
Mónaco
Samoa
Turcas y Caicos
Vanuatu

## ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS

El 22 de julio de 2010, el Consejo de la OCDE aprobó la actualización 2010 a su modelo de convenio tributario y a los comentarios sobre el mismo. A continuación se destacan algunas de las modificaciones que, en nuestra opinión, resultan más relevantes:

---

<sup>417</sup> Visible en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

<sup>418</sup> Ídem.

## **Nuevo artículo 7 del Modelo OCDE y comentarios / Utilidades Empresariales<sup>419</sup>**

**a) Introducción.**- En 2010, la OCDE llevó a cabo modificaciones al Modelo OCDE, particularmente en lo referente a la atribución de ingresos a un EP.

Las modificaciones propuestas por la OCDE, que podrán o no ser adoptadas por México en los convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal que haya celebrado o celebre a partir de la fecha, tienen diversas implicaciones que merecen ser analizadas.

**b) Reporte OCDE y Modelo OCDE.**- El concepto de EP y la atribución de ingresos al mismo tienen su origen en los proyectos de convenciones emitidos por la Liga de las Naciones desde 1927.

Desde la aparición del Modelo OCDE y sus antecesores, se previeron diversos principios fiscales internacionales para efectos de la atribución de ingresos a un EP (Artículo 7 del Modelo OCDE).

A lo largo de las diversas reformas que ha sufrido el Modelo, y en específico su Artículo 7, y partiendo de las diversas interpretaciones y los distintos textos adoptados por los países que han celebrado convenios para evitar la doble tributación, se han generado diversos problemas de doble tributación y de no imposición relacionados con la atribución de ingresos a los EPs.

Con el objeto de formular un acercamiento lo más uniforme posible respecto de la atribución de ingresos al EP, acorde a las operaciones multinacionales actuales, la OCDE emitió en 2008 el Reporte de 2008 para la Atribución de Ingresos a los Establecimientos Permanentes ("Reporte 2008"), en el que expresó el sentido de su acercamiento oficial partiendo de la consideración del EP como una entidad hipotéticamente separada e independiente de su "oficina matriz".

Derivado de la emisión del Reporte 2008 y con el objeto de incorporar los principios establecidos en el mismo, la OCDE decidió incluir una nueva versión del Artículo 7 del Modelo OCDE, misma que se incluyó en la actualización de 2010 del citado convenio.

---

<sup>419</sup> El presente artículo está basado principalmente en lo dispuesto en el *Reporte de 2010 para la Atribución de Ingresos a los Establecimientos Permanentes* de la OCDE, emitido el 22 de julio de 2010.

Así, el 22 de julio de 2010 la OCDE emitió el Reporte de 2010 para la Atribución de Ingresos a los Establecimientos Permanentes ("Reporte 2010"), en plena concordancia con la nueva redacción del Artículo 7 del Modelo OCDE, con el objeto de establecer las guías de referencia para la interpretación de los tratados basados en esa nueva redacción.

Es importante señalar que las conclusiones alcanzadas en el Reporte 2008 no fueron sustancialmente modificadas, sino que simplemente se reformó dicho reporte para mitigar las posibles dificultades que pudieran derivarse del uso del mismo para efectos de interpretar el nuevo Artículo 7.

**c) Establecimiento Permanente como una entidad funcionalmente independiente y separada.**- El primer elemento que introduce la nueva redacción del Artículo 7 del Modelo OCDE, es la consideración del EP como una "entidad" independiente y separada de su "casa matriz"; criterio opuesto al del "método de atribución por actividad comercial relevante", según el cual los ingresos y deducciones se atribuyen en función de la importancia económica relativa que tenga el EP, respecto de la totalidad de las actividades de la empresa, así como la relevancia que tenga el EP en la generación de las utilidades de la empresa.

Si bien esta consideración ya se encontraba reconocida en la redacción anterior del propio Artículo 7, en la nueva redacción propuesta se adiciona el carácter funcional que debe existir para considerar la mencionada separación.

De conformidad con lo dispuesto en el Reporte 2010<sup>420</sup>, el enfoque autorizado de la OCDE consiste en que los ingresos atribuibles a un EP serán los beneficios que dicho EP hubiera obtenido bajo las consideraciones del "*arm's length principle*"<sup>421</sup>, en particular en lo que respecta a los acuerdos con otras partes de la empresa a la que pertenece, como si se tratara de entidades separadas e independientes que desarrollan las mismas o similares actividades bajo condiciones parecidas y tomando en cuenta los elementos que más adelante se exponen.

Sin embargo; es importante tomar en consideración que la determinación del EP como una entidad separada e independiente es

---

<sup>420</sup> OCDE. Reporte 2010. Página 12.

<sup>421</sup> Según el principio "*arm's length*" las operaciones comerciales realizadas entre partes relacionadas deben de llevarse a cabo a precios y bajo condiciones que hipotéticamente se hubieran pactado entre partes independientes.

simplemente una situación hipotética; en otras palabras, se trata de una ficción necesaria para efectos de determinar la atribución de ingresos del EP en una jurisdicción determinada, con el propósito de eliminar la doble tributación y, eventualmente, la no tributación.

En este sentido, en realidad estamos ante la presencia de una ficción jurídica que debe estar constreñida al propósito para el cual ha sido creada, esto es, debe considerarse al EP como una "entidad" separada e independiente únicamente para efectos de determinar la atribución de ingresos a tal EP.

De conformidad con las anteriores consideraciones, el Reporte 2010 establece una metodología para considerar al EP como una entidad separada e independiente, consistente en el análisis de los aspectos que a continuación se explican<sup>422</sup>:

**d) Análisis funcional y fáctico.**- Bajo este análisis se pretende considerar al EP como una entidad separada e independiente, que lleva a cabo sus propias funciones, asume sus propios riesgos y cuenta con activos propios. Así, bajo las reglas del "*arm's length principle*", se pretende establecer un mecanismo de atribución de riesgos, de determinación de la propiedad económico-fáctica de los activos empleados y del capital que corresponde hipotéticamente al EP de manera separada e independiente.

Asimismo, se busca asociar al EP, de manera separada e independiente, los derechos y obligaciones que derivan de las transacciones que realiza con terceros, así como de las transacciones con otras partes relacionadas de la empresa, lo que implica el reconocimiento y determinación de la naturaleza de los acuerdos internos ("*intra-dealings*") y las consecuencias derivadas de los mismos.

Lo anterior se pretende lograr en la medida en que fácticamente sea posible atribuir activos, riesgos, capital, derechos y obligaciones al EP, con independencia de que legalmente estos elementos pertenezcan a la empresa como un todo.

**e) Atribución de activos.**- Esta parte del ejercicio implica la determinación de en qué casos el EP puede ser considerado como el "propietario económico" de determinados activos y/o en qué casos son usados por el propio EP y bajo qué capacidad.

---

<sup>422</sup> OCDE. Reporte 2010. Páginas 14-20.

En principio, no debiera considerarse que las partes de la empresa son propietarias de los activos, sino que la propietaria real es la empresa como un todo. Sin embargo, bajo este análisis, se busca atribuir hipotéticamente la propiedad económica de los activos al EP (como parte de la empresa) para efectos de determinar la atribución de ingresos al mismo.

Así, se tomarán en cuenta todos los hechos y circunstancias que permitan determinar en qué medida los activos son empleados en las funciones que lleva a cabo el EP y las condiciones bajo las cuales dichos activos son empleados; lo que constituirá un elemento trascendente para la atribución de ingresos al EP.

**f) Atribución de riesgos.**- De la misma manera en que se atribuyó la "propiedad económica" de los activos al EP en términos del inciso anterior, otro elemento que permite determinar la atribución de ingresos a un EP es la determinación de qué riesgos resultan inherentes al mismo.

Así, se pretende analizar los riesgos inherentes a las funciones relevantes desempeñadas por el EP, con independencia de que la empresa como todo sea legalmente quien está asumiendo dichos riesgos, así como las transmisiones de riesgos que se lleven a cabo entre diversas partes de la misma empresa.

En el sentido establecido en el Reporte 2010, se entiende por riesgos la posible exposición a obtener ganancias o pérdidas de la realización o no realización de las funciones que generen el riesgo.

Asimismo, el análisis y atribución de los riesgos permite determinar también en qué medida se debe atribuir el capital necesario para hacer frente a esos riesgos.

**g) Atribución de "capital libre".**- Bajo este análisis se pretende atribuir "capital libre" (entendido como el capital proporcionado por la "empresa matriz" al EP, que no da lugar a una deducción fiscal, al dársele un tratamiento de intereses) para efectos fiscales relativos al EP, de manera que se cumplan los extremos del "*arm's length principle*".

Bajo estas consideraciones, se pretende que la atribución de capital se determine en la medida en que el EP tenga suficiente capital para llevar a cabo sus funciones y que soporten los activos y riesgos inherentes a tales funciones.

De esta forma, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el "*arm's length principle*", será posible asegurar de manera justa y proporcional la cantidad de ingresos atribuibles al EP.

**h) Reconocimiento de acuerdos internos (*intra-dealings*).**- Si bien en principio los acuerdos entre el EP y el resto de la empresa no generan consecuencias legales para la empresa en sí misma, bajo un análisis funcional y fáctico se pretende determinar si es posible determinar si un evento ha tenido lugar de manera real e identificable y debe ser tomado en consideración como un acuerdo económico relevante entre el EP y alguna de sus partes relacionadas.

Para efectos de lo anterior, deben considerarse montos y condiciones similares a los que se hubieran pactado entre partes independientes.

De esta manera, cuando sea posible reconocer a dichos acuerdos como económicamente relevantes, será posible establecer la manera en la que se lleva a cabo una transmisión de activos y/o riesgos entre el EP y su parte relacionada.

Consecuentemente, la caracterización y reconocimiento de los *intra-dealings* afectará la atribución de riesgos y, por lo tanto, será relevante en la atribución de ingresos al propio EP.

**i) Determinación de los beneficios del Establecimiento Permanente basados en un análisis comparativo.**- Una vez que se ha logrado considerar al EP como una entidad hipotéticamente separada e independiente de su empresa matriz, es necesario determinar los ingresos que serán atribuibles al EP con base en un análisis comparativo bajo los principios del "*arm's length principle*".

Así, cuando sea posible reconocer acuerdos entre el EP y su empresa matriz, éstos deberán estar pactados con base en el "*arm's length principle*", asumiendo que el EP y su empresa matriz son entidades independientes y separadas.

Lo anterior debe llevarse a cabo mediante la utilización, por analogía, de las guías y métodos de precios de transferencia establecidos por la propia OCDE.

Bajo las anteriores consideraciones, una empresa independientemente normalmente buscaría que las contraprestaciones pactadas en sus acuerdos generen utilidades, y no simplemente cubrir sus costos netos; por lo que los acuerdos entre el EP y su empresa matriz o alguna otra parte relacionada deberán pactarse en éstos términos; lo que no necesariamente implica la obtención real de utilidades.

**j) Problemática derivada de la nueva redacción del artículo 7 del Modelo.**- De conformidad con las consideraciones planteadas en las secciones anteriores, la legislación fiscal mexicana vigente y los convenios para evitar la doble tributación que ha celebrado México, la nueva redacción del Artículo 7 presenta diversas situaciones problemáticas, dentro de la cual destaca el tratamiento que se da a los acuerdos internos (*intra-dealings*) entre el EP y su empresa matriz.

Al respecto, la identificación y reconocimiento de los *intra-dealings* entre el EP y su empresa matriz u otras partes relacionadas, implica darle efectos fiscales a una operación meramente virtual.

En realidad, los acuerdos internos no debieran generar ningún efecto legal, toda vez que aun cuando se trate de dos partes distintas de una misma empresa, al final las consecuencias corresponden totalmente a la empresa como un todo.

Bajo la legislación mexicana vigente, no resulta del todo claro el tratamiento o la naturaleza jurídica real que debe darse a los acuerdos internos y los efectos fiscales que deben atribuirse a los mismos; principalmente, debido a que no hay certidumbre respecto de los valores que deberán atribuirse al EP y cuáles a su empresa matriz, así como los momentos y bajo qué figuras legales se llevará a cabo tal atribución.

De igual manera, no se encuentran definidos los mecanismos (retención y/o acreditamiento) a través de los cuales el Estado mexicano gravará los ingresos derivados de estos acuerdos o permitirá deducciones y acreditamientos.

Si bien es cierto que el artículo 215 de la LISR establece que se considerará como partes relacionadas de un EP a su casa matriz u otros EP de la misma, lo que implica que las operaciones entre ellas deberán respetar los lineamientos del principio *arm's length*, no resulta del todo claro el tratamiento fiscal que deberá darse a la provisión de activos al EP por parte de su casa matriz; además de que los efectos de los acuerdos internos podrían generar deducciones y/o ingresos para una u

otra parte, sin que se establezcan los mecanismos para determinar lo anterior.

Así, el enfoque establecido en la nueva redacción del Artículo 7, según el cual el EP debe ser tratado como una entidad separada e independiente, así como el reconocimiento y especial énfasis que la OCDE pone al tema de los *intra-dealings*, podrían propiciar algunas discordancias con lo dispuesto en la legislación mexicana vigente, bajo determinadas interpretaciones.

Dado lo anterior, queda en evidencia que, de conformidad con la legislación fiscal mexicana, la aplicación e interpretación de la nueva redacción del Artículo 7 del Modelo OCDE puede traer consigo situaciones problemáticas tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales mexicanas, lo que haría pensar en la posibilidad de que dicha redacción resulte inoperante para efectos impositivos en México, o bien, no sea del todo clara su aplicación (generando inseguridad jurídica).

**k) Comentarios de la OCDE al Artículo 7.-** Derivado de la modificación a la redacción del Artículo 7 del Modelo en los términos antes señalados, los Comentarios de la OCDE a dicho artículo ("los Comentarios") fueron igualmente reformados<sup>423</sup>.

En términos generales, los Comentarios confirman lo dispuesto por la nueva redacción del Artículo 7 y lo expresado en el Reporte 2010, y de igual manera, establecen los lineamientos generales para su interpretación.

Los temas contenidos en los Comentarios que, dada su relevancia, vale comentar, son los siguientes:

**l) Alcance de la ficción de entidad separada.-** Los Comentarios disponen que la ficción según la cual se considerará al EP como una entidad independiente y separada de la empresa matriz, únicamente resultará aplicable para los efectos del propio Artículo 7 (y los artículos 23 A y 23 B, relacionados con el mismo) del Modelo.

Por disposición expresa<sup>424</sup>, se señala que tal ficción no resultará aplicable para los efectos de los Artículos 11 y 13, relativos a los

---

<sup>423</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010.

<sup>424</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 28 al Artículo 7.



ingresos por intereses y a las ganancias de capital, respectivamente, pues la citada ficción no resultaría concordante con los principios seguidos por tales artículos para la determinación impositiva de esos tipos de ingresos.

**m) Deducciones.**- Los Comentarios señalan que para efectos de la determinación de beneficios empresariales a un EP, este establecimiento deberá ser tratado de la misma manera que un residente del país en el cual se encuentre situado para efectos de tomar las deducciones que, en general, resulten procedentes de conformidad con la legislación del país en el que se encuentre<sup>425</sup>.

**n) Mecanismos para evitar la doble tributación.**- Partiendo de la referencia que hace la nueva redacción del Artículo 7 a los diversos 23 A y 23 B del Modelo OCDE, referentes a la eliminación de la doble tributación, en los Comentarios se establece que los Estados que firmen un convenio para evitar la doble tributación en tales términos deberán acordar la forma en la que se deberá aplicar el párrafo segundo de tal redacción, para eliminar los riesgos de doble tributación<sup>426</sup>.

En este sentido, en caso de que un contribuyente de un Estado no haya determinado los beneficios atribuibles al EP de conformidad con lo señalado por el citado párrafo segundo, las autoridades del mismo estarán en posibilidades de efectuar un ajuste con el objeto de asegurar que la determinación de los beneficios sea acorde a lo dispuesto por el Artículo 7<sup>427</sup>.

Recíprocamente, cuando un Estado lleve a cabo el ajuste en los términos anteriores, el otro Estado estará en posibilidad de efectuar, a su vez, el ajuste que resulte procedente ("ajuste secundario") de forma tal que se elimine la doble tributación a través de la aplicación combinada, por parte de ambos Estados, de lo dispuesto por el párrafo segundo mencionado y los Artículos 23 A y 23 B<sup>428</sup>.

---

<sup>425</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 33 al Artículo 7.

<sup>426</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 45 al Artículo 7.

<sup>427</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 53 al Artículo 7.

<sup>428</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 53 al Artículo 7.

**o)** Definición de "beneficios".- Los Comentarios disponen que el término "beneficios" deberá entenderse para efectos de lo dispuesto por el Artículo 7 y en general para el Modelo OCDE, en un sentido amplio, mismo que comprenderá a todos los ingresos derivados de las actividades que lleve a cabo una empresa determinada.

**p)** Reserva de México.- Según lo dispuesto en los Comentarios<sup>429</sup>, México se reserva el derecho para usar la versión anterior del Artículo 7, es decir, la versión comprendida antes de la Actualización 2010 al Modelo OCDE. Consecuentemente, México se reserva de la misma manera el derecho de aplicar lo dispuesto por los Comentarios a que se hizo referencia en la sección anterior.

Lo anterior, confirma hasta cierto punto, la existencia de las problemáticas a que se hizo referencia en las secciones previas.

**q)** Conclusiones.- De conformidad con lo expuesto con anterioridad, es posible afirmar que la nueva redacción del Artículo 7 del Modelo OCDE cambió sustancialmente la manera en que habrán de atribuirse los ingresos a un EP para aquellos países que decidan adoptar la redacción propuesta.

En el marco interno, no resulta del todo claro como extender esta postura para efectos de otros impuestos, como sería el IETU y el IVA.

Así, las problemáticas analizadas evidencian la discordancia que pudiera existir entre la legislación fiscal nacional y la nueva redacción del Artículo 7 del Modelo OCDE, situación que tiene dos soluciones viables (si bien opuestas): *(i)* llevar a cabo las reformas necesarias a la legislación mexicana para hacerla compatible con los mecanismos establecidos en el Artículo 7; o, *(ii)* la no adopción de la nueva redacción del Artículo 7 del Convenio Modelo (con base en la reserva a que se hizo referencia en la sección anterior).

## **Comentarios al artículo 1 del Modelo OCDE / Personas Comprendidas<sup>430</sup>**

**a)** Aplicación de beneficios a vehículos de inversión colectiva (VICs).- Los VICs se definen como aquellos fondos en los que existen varios inversionistas, mantienen una cartera diversificada de valores y

---

<sup>429</sup> OCDE. Actualización 2010 al Modelo OCDE. Publicado el 22 de julio de 2010. Comentario 96 al Artículo 7.

<sup>430</sup> Comentarios 6.8 a 6.16 y 6.35 a 6.39 al artículo 1 del Modelo OCDE.

están sujetos a la regulación de protección de los inversionistas en el país en el que estén establecidos.

En principio, para que un VIC pueda gozar en forma directa de los beneficios de un tratado fiscal basado en el Modelo OCDE cuando no exista una disposición expresa que así lo contemple, el VIC tendría que calificar como "persona" y ser "residente" de un Estado Contratante y, por lo que respecta a sus ingresos por concepto de dividendos e intereses, ser además el beneficiario efectivo de los mismos.

En este sentido, se establecen ciertas reglas generales:

- (i) El que un VIC se considere como "persona" para efectos del tratado depende en parte de su forma jurídica, la cual difiere sustancialmente de un país a otro así como de los distintos tipos de vehículos existentes en la jurisdicción correspondiente (e.g. sociedades, trusts, simples contratos, etc.).
- (ii) El tratamiento de "residente" depende del régimen fiscal doméstico del VIC, es decir, si se trata de una entidad transparente, o de un contribuyente directo, pero en este último caso con beneficios de exención, o deducciones amplias, o sujeto a una base o tasa impositiva reducida, o incluso, sujeto a tasa 0%.

Al respecto se destaca lo siguiente:

- (i) En aquellos tratados bilaterales en donde se ha adoptado la postura de que una persona es contribuyente aun cuando bajo su legislación doméstica no esté sujeta a imposición, los VICs sujetos a cualquiera de los regímenes fiscales antes señalados podrían ser considerados "residentes" debido a que estarían sujetos a imposición plena en los Estados en que se han establecido.
- (ii) En aquellos tratados bilaterales en donde una entidad exenta de impuestos conforme a su legislación doméstica no se considera contribuyente (e.g. entidades transparentes), los VICs sujetos a algunos o a cualquiera de los regímenes fiscales antes señalados pudieran no ser considerados "residentes" de los Estados en que se han establecido.

- (iii) Un criterio para determinar si un VIC puede considerarse como el beneficiario efectivo de los dividendos e intereses que reciba, es el que sus directivos tengan facultades discrecionales para administrar los activos generadores de tales ingresos.

No obstante, para dar mayor seguridad respecto de la aplicación de los tratados existentes, se señala que las autoridades fiscales pueden celebrar un acuerdo mutuo en el que aclaren el tratamiento fiscal aplicable a ciertos VICs en sus respectivos Estados.

Se sugieren diversos criterios y redacciones para incluirse en los tratados bilaterales a efecto de que quede claro el tratamiento fiscal de los VICs entre los Estados Contratantes.

**b) Aplicación de beneficios a entidades estatales.**- Conforme al párrafo 1 del artículo 4 del Modelo OCDE, un Estado Contratante y sus subdivisiones políticas o autoridades locales se consideran "residentes" para efectos de la aplicación de los beneficios del convenio.

Tomando en cuenta lo anterior, pueden surgir algunas dudas sobre la aplicación o no de los beneficios contenidos en los tratados fiscales basados en el Modelo OCDE, respecto de los ingresos que pudieran generar en otros países aquellas entidades creadas y de propiedad absoluta de un Estado contratante o de alguna de sus subdivisiones políticas o autoridades locales (e.g. fondos de inversión soberana).

Para solucionar lo anterior, algunos Estados han modificado la definición de residencia en sus tratados bilaterales para incluir esta clase de entidades, o bien, han establecido disposiciones de exención sobre los ingresos obtenidos en el país de la fuente (e.g. dividendos e intereses).

Ahora bien, de acuerdo con el principio de "inmunidad soberana", un Estado soberano es, por regla general, inmune a la jurisdicción de los tribunales de otro Estado soberano. Sin embargo, no existe un consenso internacional sobre los límites precisos de este principio y, por ende, tampoco sobre su alcance para efectos fiscales.

Por ello es que se aclara que las disposiciones del Modelo OCDE no pretenden prejuzgar si dicho principio de derecho internacional consuetudinario debe o no aplicarse con respecto a los residentes de los Estados Contratantes (e.g. entidades estatales) o a los impuestos comprendidos en los tratados fiscales bilaterales, ni en qué medida debe hacerse.

Cada Estado contratante es, por tanto, libre de aplicar su propia interpretación sobre el principio de inmunidad, siempre y cuando el impuesto que en su caso resulte esté de acuerdo con las disposiciones de sus tratados bilaterales.

### **Comentarios al artículo 4 del Modelo OCDE / Residencia<sup>431</sup>**

Considerando que conforme al párrafo 1 del artículo 4 del Modelo OCDE, un Estado contratante y sus subdivisiones políticas o autoridades locales se consideran "residentes" para efectos del convenio, surge la disyuntiva de si puede o no interpretarse que los fondos de inversión soberana están incluidos dentro del alcance de dicha disposición.

Los fondos de inversión soberana son fondos creados con un propósito de inversión específico o acuerdos creados por un Estado o una subdivisión política con fines macroeconómicos. Estos fondos son titulares o administran activos para alcanzar objetivos financieros, y emplean diversas estrategias de inversión que incluyen la inversión en activos financieros extranjeros.

Al respecto, se menciona que el que estos fondos califiquen o no como residentes de un Estado contratante y, por ende, puedan o no acogerse a los beneficios del tratado fiscal del que dicho Estado sea parte, dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso (e.g., si el fondo es parte integral del Estado).

### **Comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE / EP<sup>432</sup>**

**a)** Operación de satélites en órbita.- Sobre la interrogante de que si un satélite en órbita geoestacionaria constituye o no un EP para el operador del satélite, se aclara que ello no podría ser así en razón de lo siguiente:

- (i) La ubicación (espacial) de estos satélites no podría considerarse parte del territorio de un Estado contratante, en virtud de las normas de derecho internacional aplicables y, por ende, no podría determinarse la existencia de un EP situado en dicho Estado.

---

<sup>431</sup> Comentario 8.5 al artículo 4 del Modelo OCDE.

<sup>432</sup> Comentarios 5.5, 9.1 y 26.1 al artículo 5 del Modelo OCDE.

- (ii) El área en particular sobre la cual pueden recibirse las señales de un satélite, no podría considerarse a disposición del operador del satélite de manera tal que la misma constituyera un lugar de negocios para este último.

**b) Operación de telecomunicaciones inalámbricas.**- Se aclara que no puede considerarse que se constituye un EP, en el caso en que un operador de telecomunicaciones de un Estado Contratante celebre un acuerdo de "roaming" con un operador extranjero con el fin de permitir a sus usuarios conectarse a la red de telecomunicaciones de este último.

Bajo esta clase de acuerdos, un usuario que se encuentra fuera de la cobertura geográfica de su red doméstica, automáticamente puede hacer y recibir llamadas de voz, enviar y recibir datos o acceder a otros servicios, mediante el uso de la red extranjera. Este uso es cobrado por el operador de la red extranjera al operador de la red de origen del usuario.

Tomando en cuenta que normalmente el operador de red local sólo transfiere las llamadas a la red del operador extranjero, más no opera ni tiene acceso físico directo a esa red, no podría considerarse que cualquier lugar en donde se encuentre la red extranjera está a disposición del operador de red local y, por ende, este último no constituye un EP.

**c) Operación de instalaciones de cableado o ductos.**- Se aclara que el cableado o ductos que atraviesan el territorio de un país no podrían constituir un EP para los clientes de un operador de dichas instalaciones (i.e. las empresas dueñas de los datos, energía o bienes que se transmiten o se transportan de un lugar a otro).

Lo anterior debido a que el cliente únicamente obtiene servicios de transmisión o transporte proporcionados por el operador del cableado o de los ductos, más no tiene a su disposición estas instalaciones.

### **Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE / Regalías<sup>433</sup>**

**a) Uso de capacidad de transmisión o de transporte.**- Los operadores de satélites y sus clientes (incluyendo empresas de radiodifusión y telecomunicaciones) con frecuencia celebran acuerdos de "renta de transpondedores", en virtud de los cuales el operador del

---

<sup>433</sup> Comentarios 9.1, 9.2 y 9.3 al artículo 12 del Modelo OCDE.

satélite permite al cliente utilizar la capacidad de tales aparatos para transmitir en grandes áreas geográficas.

Los pagos efectuados por el cliente normalmente se realizan por el uso de la capacidad de transmisión del transpondedor (mas no por el uso de propiedad intelectual, transferencia de tecnología o *know how*), por lo que éstos no constituyen regalías para efectos del Modelo OCDE.

En cuanto a los tratados fiscales que incluyen el arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico en la definición de regalías, la caracterización del pago dependerá en gran medida de los términos contractuales acordados (e.g. en tanto el arrendatario únicamente tenga acceso a la capacidad de transmisión del aparato, no se entenderá que el pago se realiza por concepto de regalías).

Por lo tanto, los ingresos que obtenga el operador del satélite con motivo del arrendamiento de transpondedores se considerarán utilidades empresariales, siendo aplicable el artículo 7 del Modelo OCDE. El caso sería distinto si quien adquiere el uso es quien opera el satélite y quien puede ofrecer a terceros su capacidad de transmisión.

Los comentarios anteriores resultan aplicables para el caso de la adquisición o renta de la capacidad de cables para transmisión eléctrica o de comunicaciones, así como en el caso de ductos (e.g., para el transporte de petróleo).

**b) Uso de telecomunicaciones inalámbricas.**- Los pagos efectuados por un operador de red de telecomunicaciones a otro operador de una red extranjera bajo un acuerdo típico de "*roaming*"; no constituyen regalías para efectos del Modelo OCDE, debido a que no se realizan por el uso de propiedad intelectual, transferencia de tecnología o *know how*.

Lo mismo sucede en el caso de tratados fiscales que incluyen el arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico en la definición de regalías, debido a que el operador que realiza pagos en virtud de un acuerdo de "*roaming*" no lo hace por el uso o derecho de uso de la red visitada (a la que no tiene acceso físico), sino por los servicios de telecomunicaciones prestados por el operador de la red extranjera.

**c) Uso de frecuencias del espectro radioeléctrico.**- Los pagos por el uso o el derecho de uso sobre frecuencias del espectro radioeléctrico no constituyen regalías para efectos del Modelo OCDE, ni aún en el caso de tratados fiscales que incluyen el arrendamiento de equipo industrial,

comercial o científico en su definición de regalías, pues el pago no se realiza por el uso, o el derecho a usar algún equipo.

## **PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN REESTRUCTURAS DE NEGOCIOS**

Como miembro de la OCDE, México se ha basado en las Guías sobre Precios de Transferencia de la OCDE para el establecimiento de la regulación interna en materia de precios de transferencia y, por ende, los lineamientos previstos en el citado ordenamiento internacional son aplicables para la interpretación de las disposiciones de la LISR sobre dicha materia.

El 22 de julio de 2010, el Consejo de la OCDE aprobó la incorporación de ciertos lineamientos sobre precios de transferencia aplicables en tratándose de reestructuras de negocios, cuyo contenido se ubica en el nuevo Capítulo IX de las Guías sobre Precios de Transferencia.

El Capítulo IX se ha dividido en cinco apartados principales para su estudio: *(i)* Introducción; *(ii)* Consideraciones especiales para riesgos; *(iii)* Contraprestación a valor de mercado por la propia reestructura; *(iv)* Remuneración de operaciones post-reestructura entre partes relacionadas, y *(v)* Reconocimiento de las operaciones efectivamente realizadas.

A continuación, se destacan algunos de los aspectos que consideramos resultan más relevantes sobre estos nuevos lineamientos, los cuales deben evaluarse al llevar a cabo una reestructura de negocios en la que participen empresas multinacionales, entre ellas residentes en México, que se consideren partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR:

### **Parte introductoria**<sup>434</sup>

Para entender el contexto del Capítulo IX es necesario tomar en cuenta lo siguiente:

**a)** Concepto de "reestructura de negocios".- El término "reestructura de negocios" se define como la redistribución

---

<sup>434</sup> Párrafo 9.1 – 9.9, Guías sobre Precios de Transferencia.



transfronteriza de funciones, activos y/o riesgos por una empresa multinacional.

De esta forma, las reestructuras de negocios que se encuentran dentro del alcance del Capítulo IX son principalmente aquéllas en las que existe una reasignación interna de funciones, activos y riesgos dentro de un grupo multinacional, aunque sus relaciones con terceros también pueden ser una razón para la reestructura y/o verse afectadas por ésta.

**b) Objetivos de los lineamientos.**- Uno de los principales objetivos de los nuevos lineamientos es analizar la medida en que la reasignación de ganancias entre los miembros de un grupo de empresas multinacionales (y que comúnmente sigue a una reestructura de negocios) es coherente con el principio de plena competencia; y, en general, cómo este principio se aplica a las reestructuras de negocios.

La interrogante más importante se centra en la existencia o no de diferencias entre las condiciones aceptadas o impuestas en una reestructura de negocios acontecida entre partes relacionadas, respecto de aquéllas que serían acordadas por partes independientes.

### **Consideraciones especiales para riesgos<sup>435</sup>**

La evaluación sobre la observancia del principio de plena competencia en la propia reestructura de negocios y en las operaciones realizadas con posterioridad, requiere del análisis de la reasignación de los riesgos significativos de la empresa que se reestructura, así como de las consecuencias de ese traslado.

El análisis debe partir de la revisión de los términos contractuales acordados entre las partes, debido a que en éstos es donde normalmente se define la división de riesgos.

En ausencia de un acuerdo por escrito, la relación contractual entre las partes debe deducirse a partir de su conducta y de los principios económicos que ordinariamente rigen las relaciones entre partes independientes.

---

<sup>435</sup> Párrafo 9.10 – 9.47, Guías sobre Precios de Transferencia.

El examen sobre la distribución de riesgos entre partes relacionadas y sus consecuencias en materia de precios de transferencia implica no sólo los términos contractuales, sino además los siguientes aspectos:

**a)** Si la conducta de las empresas que participan en la reestructura de negocios se ajusta a la asignación de riesgos acordada en el contrato respectivo.

**b)** Si se ha cumplido con el principio de plena competencia en la asignación de riesgos. A tal efecto debe observarse lo siguiente:

(i) En principio, los datos que ofrezcan operaciones comparables realizadas por partes independientes se utilizarán para evaluar la coherencia con el principio de plena competencia.

Dichos datos podrán obtenerse de una operación entre una de las empresas multinacionales del grupo y una parte independiente ("comparable interno"), o bien, de una operación entre dos partes independientes ajenas al grupo ("comparable externo").

(ii) En ausencia de elementos de comparación para apoyar una asignación contractual de riesgos, debe determinarse si tal asignación es aquélla que podría esperarse que acordaran partes independientes en circunstancias similares.

Un factor relevante que puede ayudar a esta determinación, consiste en identificar qué parte es la que tiene mayor control sobre un riesgo significativo. Otro factor que puede influenciar a una parte independiente para tomar un riesgo es su "capacidad financiera" para asumirlo.

El término "control sobre el riesgo" debe ser entendido como la facultad para decidir sobre la asunción del riesgo (i.e., decisión para poner el capital en riesgo), así como sobre la administración del riesgo y la forma de hacerlo, ya sea a nivel interno o mediante un proveedor de servicios externo.

Es posible que a pesar de la ausencia de operaciones comparables que den soporte a la asignación de riesgos, ésta tenga sustancia económica y exista una razón de negocios válida para efectuarla.

En tal caso, la asignación de riesgos debiera respetarse y, de ser necesario, efectuarse un ajuste de precios de transferencia. Si ello no fuere viable, la autoridad fiscal competente podría incluso reevaluar las consecuencias que atribuirá a las empresas del grupo con motivo de la reasignación de riesgos.

**c)** Las consecuencias que derivan de la asignación de riesgos. Se destaca la importancia de identificar si un riesgo es o no significativo económicamente, para lo cual es posible apoyarse en los estados financieros de la empresa.

En condiciones de plena competencia, no se espera que una parte transfiera un riesgo económicamente insignificante a cambio de una disminución sustancial en su potencial de ganancias.

En las reestructuras de negocios, el nivel del riesgo que asume la entidad a la que se remunera (determinado conforme a la naturaleza propia del negocio de dicha entidad) será el que dicte la selección del método de precios de transferencia más adecuado.

### **Contraprestación a valor de mercado por la propia reestructura<sup>436</sup>**

Como se mencionó, para determinar si se ha observado el principio de plena competencia en las condiciones de una operación de reestructura de negocios entre partes relacionadas, se requiere de un análisis de comparabilidad.

De manera particular, dicho análisis debe incluir la revisión de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes, así como de los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias empresariales utilizadas.

Cuando de hecho no existan operaciones comparables, el análisis pudiera centrarse en examinar lo siguiente:

**a)** Las operaciones de reestructura, así como los activos, funciones y riesgos existentes, antes y después de la reestructura.

**b)** Las razones de negocios y los beneficios esperados de la reestructura, incluyendo la justificación de sinergias anticipadas por razones de competitividad en el mercado.

---

<sup>436</sup> Párrafo 9.48 – 9.122, Guías sobre Precios de Transferencia.

**c)** Las alternativas disponibles para las partes. La aplicación del principio de plena competencia se basa en la idea de que partes independientes, al evaluar los términos de una operación potencial, comparan ésta con otras opciones objetivas que en su caso estén disponibles para ellas, de manera tal que sólo celebrarían la operación al no presentarse una alternativa claramente más atractiva.

Si en la planeación de una operación entre partes relacionadas no se atendió a lo anterior, la contraprestación pagada con motivo de una reestructura podría ser ajustada en función de las ganancias que pudieran haberse obtenido de implementar la estructura alternativa (siempre que ésta existiera). En nuestra opinión, será complicado aplicar esta regla de manera correcta, pues en ocasiones será difícil determinar cuál alternativa "debió" elegir la empresa y si ésta tenía obligación de conocerla.

Adicionalmente, al aplicar el principio de plena competencia en una reestructura de negocios, resulta relevante atender a lo siguiente:

**a)** Reasignación del potencial de ganancias.- En las reestructuras de negocios entre partes relacionadas debe determinarse si se transmiten elementos de valor (derechos u otros activos) o se terminan o renegocian sustancialmente los acuerdos existentes, y si dicha transmisión, terminación o renegociación sustancial sería compensada entre partes independientes en operaciones comparables.

Al respecto se señala que una empresa independiente no necesariamente tendría que recibir una compensación cuando al haber un cambio en sus acuerdos comerciales se presente una reducción en su potencial de ganancias o beneficios esperados en el futuro.

Por lo tanto, para determinar si en condiciones de plena competencia la propia reestructura de negocios daría lugar a una forma de compensación, tendrá que efectuarse un análisis casuístico.

**b)** Transmisión de elementos de valor.- Las reestructuras de negocios pueden involucrar la transmisión de activos tangibles (e.g., equipos), activos intangibles o la negociación de la empresa reestructurada a una parte relacionada en el extranjero. Al respecto se destaca lo siguiente:

- (i)* Activos tangibles.- Normalmente la transmisión de activos tangibles no plantea dificultades significativas en materia de precios de transferencia.

Sin embargo, la valoración de inventarios transmitidos por un fabricante o distribuidor a una parte relacionada en el extranjero, puede constituir un problema debido a que esta última asumiría los riesgos antes sufragados por la enajenante.

En tal caso, la elección del método de precios de transferencia más adecuado dependerá de un análisis de comparabilidad sobre cada una de las partes involucradas, incluyendo un análisis funcional, el cual pudiera cubrir un período de transición durante la implementación del nuevo esquema de negocios.

- (ii) Activos intangibles.- Una parte esencial en el análisis de una reestructura de negocios es identificar los activos intangibles importantes que se hubieren transmitido, si partes independientes hubieren retribuido dicha transmisión, y su valor de mercado.

La determinación del valor de mercado de los activos intangibles requerirá que se analice tanto la situación del cedente como la del cesionario.

- (iii) Transmisión de una negociación.- La transmisión de una "negociación" se define como la transmisión de activos, junto con la capacidad para realizar ciertas funciones y asumir ciertos riesgos.

La determinación de una compensación a valor de mercado por la transmisión de una negociación no equivale necesariamente a la suma de las valoraciones de cada elemento transmitido, en forma aislada (e.g., activos, riesgos o funciones).

En todo caso, la compensación deberá determinarse considerando el valor que partes independientes hubieren dado a la negociación en su totalidad.

Ahora bien, una empresa puede acceder a una reestructura y a la pérdida de funciones, activos y/o riesgos como una mejor opción que el continuar con el negocio en su conjunto.

La procedencia o no de una compensación al adquirente de una negociación con pérdidas dependerá de si partes independientes en circunstancias similares se habrían mostrado dispuestas a pagar una compensación por deshacerse de una negociación con pérdidas y, en su caso, bajo qué condiciones lo harían, o bien, si habrían considerado otras opciones tales como el cierre de la negociación.

**c) Indemnización por terminación o renegociación sustancial.**- Cuando se termina o se renegocia sustancialmente una relación contractual en el contexto de una reestructura de negocios, la empresa reestructurada podría sufrir un detrimento por los costos que implique la propia reestructura, su implementación y/o la pérdida de su potencial de ganancias.

Se entiende por "indemnización" cualquier tipo de compensación que pueda pagarse por detrimentos sufridos por la entidad reestructurada, ya sea en forma de un pago por adelantado, de un reparto de costos de la reestructura, de menores (o mayores) precios de compra (o venta) en las operaciones posteriores a la reestructura, o de cualquier otra forma.

Para determinar si una indemnización es congruente con el principio de plena competencia deben analizarse las circunstancias existentes al momento de llevar a cabo la reestructura y, en particular, los derechos y demás activos de las partes, así como las alternativas objetivas que en su caso estén disponibles para las partes.

A tal efecto, sería de utilidad analizar lo siguiente considerando la situación de todas las partes involucradas en la reestructura:

- (i) Si el acuerdo que se termina o renegocia sustancialmente se formaliza por escrito y prevé una cláusula de indemnización.
- (ii) Si los términos del acuerdo y/o la cláusula de indemnización (u otro tipo de garantía) son congruentes con el principio de plena competencia. Sobre este punto se destaca la conveniencia de analizar tanto la indemnización por las operaciones objeto del acuerdo como las condiciones financieras de la terminación del mismo, ya que ambas pueden estar interrelacionadas.

- (iii) Si la legislación mercantil y/o jurisprudencia prevén derechos de indemnización.
- (iv) Si partes independientes en operaciones comparables estarían dispuestas a pagar una indemnización a la entidad reestructurada y, en tal caso, la forma en que ésta se determinaría.

Cuando las condiciones aceptadas o impuestas entre partes relacionadas con respecto a la terminación, no renovación o renegociación sustancial de un acuerdo, difieran de aquéllas que asumirían partes independientes, las ganancias que se hubieran podido obtener bajo condiciones de mercado, pudieran considerarse acumulables para la empresa reestructurada y someterse a imposición.

### **Remuneración de operaciones post-reestructura entre partes relacionadas**<sup>437</sup>

Como regla general, los lineamientos establecidos para la observancia del principio de plena competencia entre partes independientes al estructurar negocios nuevos, deben aplicarse de la misma forma sobre las operaciones realizadas con posterioridad a una reestructura.

El mismo estándar de comparabilidad y la misma orientación en la selección y aplicación de los métodos de precios de transferencia serán aplicables con independencia de que un acuerdo haya o no surgido como resultado de una reestructura.

Al efecto deben tenerse en consideración los siguientes aspectos:

**a) Diferencias de hecho respecto de situaciones derivadas de reestructuras y situaciones que acontecen al estructurar negocios nuevos.**- El análisis de comparabilidad de un acuerdo surgido con motivo de una reestructura podría revelar algunas diferencias de hecho en comparación con un acuerdo tomado al realizar un negocio nuevo.

Si bien tales diferencias no afectan el principio de plena competencia o la forma en que los lineamientos hasta ahora comentados debieran interpretarse y aplicarse, lo cierto es que el análisis de comparabilidad y, por tanto, el resultado de dicha aplicación de principios sí pudieran verse afectados.

---

<sup>437</sup> Párrafo 9.123 – 9.160, Guías sobre Precios de Transferencia.

Lo anterior debido a que al existir una relación comercial entre las partes antes y después de la reestructura, puede provocar que exista una interrelación entre las condiciones de las actividades previas a la reestructura y/o de la propia reestructura, y aquéllas posteriores a ésta.

**b) Método de precios de transferencia.**- La selección y aplicación de un método de precios de transferencia en relación con operaciones posteriores a una reestructura debe derivar del análisis de comparabilidad de la operación respectiva.

Dicho análisis debe ir más allá de la etiqueta asignada a la empresa reestructurada (e.g. comisionista, distribuidor limitado, etc.). Asimismo, es importante identificar la posible existencia de intangibles valiosos y riesgos significativos que efectivamente sigan en la empresa reestructurada, y si tal asignación de intangibles y riesgos cumple con el principio de plena competencia.

La elección del método de precios de transferencia más adecuado debe ser coherente con la naturaleza de la operación entre las partes, en particular, a través de un análisis funcional.

**c) Compensación por reestructura y por post-reestructura.**- Es posible que exista una importante interrelación entre la compensación por la propia reestructura y la compensación a valor de mercado por la operación del negocio con posterioridad a dicha reestructura.

Éste puede ser el caso en donde un contribuyente mantiene una relación comercial con una parte relacionada con la que después de una reestructura debe realizar ciertas operaciones al amparo de dicha relación, lo cual daría oportunidad a que ambas partes obtuvieran beneficios económicos y comerciales.

**d) Situación antes y después de la reestructura.**- La comparación de operaciones entre partes relacionadas con otras operaciones también entre partes relacionadas es irrelevante para la aplicación del principio de plena competencia.

No obstante, la comparación de la situación de las partes involucradas en la reestructura antes y después de ésta, podría servir para comprender los cambios que representó la reasignación de ganancias y pérdidas entre las partes.

**e) Reubicación de ahorros.**- Cuando derivado de una reestructura de negocios se reubica un ahorro significativo en otra empresa del



grupo, resulta relevante determinar si dicho ahorro debiera compartirse entre las empresas involucradas y, de ser así, bajo qué condiciones.

La respuesta a lo anterior dependerá de lo que partes independientes hubieran acordado en operaciones comparables, lo cual normalmente dependerá de las funciones, activos y riesgos de cada parte y de su propia capacidad de negociación.

### **Reconocimiento de las operaciones efectivamente realizadas<sup>438</sup>**

Como se ha señalado, el examen de la aplicación del principio de libre competencia en operaciones entre partes relacionadas debe partir de las operaciones efectivamente realizadas por las partes, y los términos contractuales sobre los que las mismas se realizaron.

No obstante, la autoridad fiscal puede realizar un ajuste sobre las ganancias obtenidas y las condiciones pactadas en una operación entre partes relacionadas. En la práctica, los ajustes de precios de transferencia consisten en la determinación de ganancias atribuibles a una empresa al modificar el precio y/u otras condiciones de la operación.

Como una excepción a la regla general, la autoridad fiscal podría no reconocer las condiciones bajo las cuales se llevó a cabo la operación entre partes relacionadas, lo cual sólo podría presentarse en los siguientes casos:

**a)** Cuando la sustancia económica de la operación o acuerdo difiere de su forma. La sustancia económica de una operación o acuerdo se determina mediante el examen de todos los hechos y circunstancias en torno a dicha operación, tales como:

- (i) El contexto económico y comercial de la operación o acuerdo.
- (ii) Su objeto y sus efectos desde un punto de vista práctico y de negocios.
- (iii) La conducta de las partes, incluidas las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las mismas.

---

<sup>438</sup> Párrafo 9.161 – 9.194, Guías sobre Precios de Transferencia.

**b)** Cuando partes independientes en circunstancias similares no hubieran estructurado la operación o acuerdo de la manera en que lo hicieron partes relacionadas, y los valores de mercado no pueden determinarse en forma confiable.

Cabe reiterar que el solo hecho de que un acuerdo entre partes relacionadas no se presente entre partes independientes (lo cual sucede a menudo en las reestructuras de negocios entre partes relacionadas), no implica que se haya dejado de observar el principio de plena competencia ni que el mismo sea comercialmente irracional.

Lo que se busca en las reestructuras de negocios es determinar si el resultado (el acuerdo adoptado) concuerda con lo que resultaría de un comportamiento comercial normal entre empresas independientes.

Por otra parte, no es suficiente para efectos de la materia de precios de transferencia el que un acuerdo de reestructura tenga sentido desde un punto de vista comercial para el grupo como un todo, sino que el acuerdo respectivo debe ser coherente con el principio de plena competencia a nivel de cada empresa del grupo, teniendo en cuenta sus derechos y otros activos, beneficios esperados y las alternativas disponibles.

## **DIVERSOS**

### **LEY FEDERAL DE DERECHOS**

Mediante decreto publicado en el DOF el 18 de noviembre de 2010, se dan a conocer diversas reformas y modificaciones a la LFD, entre las cuales se destacan las siguientes:

#### **Simplificación fiscal (derogación de derechos)**

A efecto de lograr una simplificación fiscal, se derogaron diversos derechos previstos en la LFD por diversos servicios prestados por el Estado.

En la exposición de motivos de las reformas efectuadas a la LFD, se establece que la eliminación de diversos derechos tiene como fin una simplificación y mejora administrativa, con lo cual se busca incentivar la realización de ciertas actividades, simplificar el marco jurídico administrativo, así como simplificaciones en materia registral.

Dentro de los derechos más relevantes que se derogaron para el ejercicio fiscal de 2011, se encuentran los correspondientes a los siguientes servicios:

- a)** Por la reposición de la constancia de nacionalidad mexicana y cartas de naturalización; sin embargo, prevalecen el pago de derechos por las copias certificadas de dichos documentos.
- b)** Por el estudio y trámite de la solicitud de inscripción en el registro de bancos, entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones y fondos de inversión del extranjero, así como la modificación de la denominación o razón social de dichas instituciones.
- c)** Por los servicios de estudio y trámite de solicitudes de personas físicas y morales mexicanas, para invertir en empresas mexicanas utilizando el sistema de intercambio de deuda pública por capital.
- d)** Por los servicios relacionados con el ejercicio de la función de corredor público.

- e) Por los servicios que se presten a través del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras por la inscripción, la resolución de consultas y el otorgamiento de prórrogas a plazos establecidos en materia registral.
- f) Por el registro de agentes promotores o su revalidación para las AFORES.
- g) Por la recepción, estudio y trámite de cada notificación de concentración en términos de la Ley Federal de Competencia Económica.
- h) Por el otorgamiento de permisos otorgados por SEGOB para visitar territorios insulares de jurisdicción federal, cuando los motivos de visita sean de índole turística o para investigación científica.
- i) Por la expedición de cartas náuticas, digitales y electrónicas.
- j) Por el estudio y trámite de solicitud de inscripción en el Registro de Telecomunicaciones.

Consideramos acertada la política de simplificación fiscal efectuada a través de la derogación de diversos derechos puesto que, como se establece en la exposición de motivos, es un incentivo para realizar diversas actividades en beneficio de sectores como el económico, turístico, de investigación científica, de comunicación y de salud, entre otros.

Asimismo, resulta loable la derogación de diversos derechos relacionados con servicios registrales ya que disminuye la carga fiscal para los particulares en el ejercicio de sus actividades económicas.

### **Consecuencia del incumplimiento de pago de derechos<sup>439</sup>**

Se prevé que ante el incumplimiento de pago de derechos que se cubren una vez iniciada la prestación del servicio, éste deberá suspenderse por parte del Estado. Dicho supuesto, igualmente será aplicable a los derechos por uso, goce o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Federación, cuando no se efectúe el pago de la totalidad de la cuota en los plazos que corresponda.

---

<sup>439</sup> Art. 3, Cuarto Párrafo, LFD.

## **Servicios migratorios para no inmigrantes / exención <sup>440</sup>**

Se exenta el pago de derechos por los servicios migratorios a los que tengan la calidad de no inmigrante, bajo la característica de visitante en su modalidad de Protección Internacional y Razones Humanitarias.

## **Servicios de inspección y vigilancia prestados por la CNBV<sup>441</sup>**

En continuación a la política establecida en 2010, se prevén cuotas fijas por los servicios de inspección y vigilancia que presta la CNBV, para los siguientes sujetos: Fondos de Protección de Sociedad Financieras, Populares y de Protección a sus Ahorradores, previstas en la LACP; las del Fondo de Supervisión Auxiliar de Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo y de Protección a sus Ahorradores. Cabe señalar que estas entidades también podrán ejercer la opción de cuantificar los derechos en función del valor de su cartera y/o pasivos; en este caso, la cuota no podrá ser inferior a \$20,000 pesos.

Para el caso de entidades del sector de Sociedades de Inversión, se establece una cuota fija de \$1'080,000 pesos, o bien, se podrá optar por pagar el equivalente al valor que resulte menor entre el total de las operaciones de venta de activos objeto de inversión que realice la sociedad de inversión, y el total de las operaciones de compra de dichos activos, multiplicado por 0.0065 al millar; en este caso, la cuota no podrá ser inferior a \$20,000 pesos.

Mediante disposiciones transitorias<sup>442</sup> se contempla la opción para las Instituciones de Banca Múltiple, Instituciones de Banca de Desarrollo, Casas de Bolsa y Sociedades de Inversión, de pagar los derechos por concepto de inspección y vigilancia que presta la CNBV conforme a la cuota prevista en la LFD vigente a partir del 1 de enero de 2011 o bien, la que hubieran pagado durante el ejercicio fiscal de 2010, incrementándose en un 10%.

## **Aguas nacionales**

**a) Pagos trimestrales.-** Se modifica la mecánica de pagos de derechos por uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales,

---

<sup>440</sup> Art. 17, LFD.

<sup>441</sup> Art. 29-D, fracciones. IX, X y XI, LFD.

<sup>442</sup> Art. Segundo Transitorio, fracción VIII, LFD.

que hasta 2010 era de pagos provisionales y declaración anual de ajuste, estableciéndose pagos trimestrales definitivos<sup>443</sup>.

**b) Inexistencia de aparato de medición.**- Cuando no exista aparato de medición o éste no se hubiera reparado, repuesto o ajustado dentro de los 3 meses siguientes a su descompostura, el derecho se pagará aplicando la cuarta parte del volumen total que tengan asignado o concesionado, a diferencia de lo que ocurría hasta 2010, en el que se pagaba sobre la totalidad del volumen autorizado<sup>444</sup>.

**c) Facultades de comprobación.**- Se modifican y adicionan los supuestos en los que procede la determinación presuntiva del volumen de agua por parte de la CONAGUA, a saber: *(i)* cuando se altere o desajuste el aparato de medición; *(ii)* cuando no se lleven los registros del aparato de medición o se lleven incorrectamente; *(iii)* cuando se lleven a cabo instalaciones hidráulicas o derivaciones de agua sin autorización o se realicen modificaciones a las tuberías o ramales de distribución, y *(iv)* cuando se detecte que se lleva a cabo el uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales de hecho, es decir, sin título de concesión o de asignación<sup>445</sup>.

Para efectos de la determinación presuntiva, se incluye una fórmula para determinar los volúmenes usados por los contribuyentes, generándose con ello certidumbre jurídica en cuanto al ejercicio de dicha facultad<sup>446</sup>.

## **VENTA DIRECTA**

### **Ventas directas / Reforma a la Ley Federal de Protección al Consumidor**

El 19 de julio de 2010 se publicó en el DOF un decreto mediante el cual se reformó el artículo 7 BIS de la LFPC, que establece la obligación por

---

<sup>443</sup> Art. 226, LFD.

<sup>444</sup> Art. 227, LFD.

<sup>445</sup> Art. 228, LFD.

<sup>446</sup> Art. 229, LFD.

parte de los proveedores<sup>447</sup> de exhibir de manera visible el monto total a pagar por los bienes, productos o servicios que ofrezcan al consumidor.

A través de dicha modificación, se corrige la redacción en el primer párrafo del artículo reformado, para aclarar que el proveedor habrá de exhibir el monto total a pagar por los bienes, productos o servicios que ofrezca al consumidor de forma notoria y visible. Esto significa que dicha información no sólo deberá ser susceptible de ser vista, sino que, además, deberá constar de forma clara y evidente.

Asimismo, se adiciona un segundo párrafo al artículo mencionado, con el objeto de establecer los conceptos que deberán estar incluidos en el monto total que el consumidor deberá pagar por los bienes, productos o servicios que le sean ofrecidos. En este sentido, se dispone que dicho monto deberá incluir los impuestos, comisiones, intereses, seguros y, en general, cualquier otro costo, cargo, gasto o erogación adicional que sea necesario cubrir, sin importar si la operación fue realizada al contado o a crédito.

Consideramos que la reforma comentada es de suma importancia para las empresas de venta directa, máxime que coincide con lo apuntado en la NOM-035-SCFI-2003 sobre prácticas comerciales de venta a domicilio y en donde se hace un especial énfasis en la protección a los consumidores, por ello, es deseable que las empresas del sector tengan presente la modificación efectuada al nuevo texto del artículo 7 BIS de la LFPC.

El decreto en comento entró en vigor el 16 de noviembre de 2010, por lo que a partir de esa fecha, todos los proveedores de bienes, productos o servicios debieron cumplir con lo dispuesto por el texto reformado del artículo 7 BIS de la LFPC. En caso de que algún proveedor no cumpla al pie de la letra con la obligación impuesta en tal artículo, se podrá hacer acreedor a las sanciones previstas en la propia LFPC.

## **Venta directa / Comprobantes fiscales**

Dadas las reformas en materia de comprobantes fiscales en vigor a partir del 1 de enero de 2011, los contribuyentes deben modificar o

---

<sup>447</sup> En términos de lo dispuesto por el artículo 2, fracción II de la propia LFPC proveedor se define como *"la persona física o moral que habitual o periódicamente ofrece, distribuye, vende, arrienda o concede el uso o disfrute de bienes, productos y servicios"*.

adecuar sus sistemas de facturación y emisión de comprobantes fiscales, para dar cumplimiento a dichas reformas.

La industria de la venta directa (dentro de la cual se incluye al multi-nivel), al realizar operaciones con un gran número de personas (fuerza de ventas), debe tener sistemas y políticas de facturación que no sólo den cumplimiento a la normas vigentes, sino que también resulten eficientes.

A continuación se expresan algunas consideraciones en torno a las diversas opciones que tendrán las empresas de venta directa en cuanto a la emisión de comprobantes fiscales de conformidad con las normas vigentes a partir de 2011.

**a)** Venta de productos.- Un gran número de empresas venden su producto a sus distribuidores (o similares) ya sea a un descuento o a precios preferenciales, y a su vez, los distribuidores tienen la opción de utilizar dichos productos para su consumo personal, o bien, revenderlos obteniendo ganancias por dicha actividad.

Las empresas de venta directa podrán continuar utilizando comprobantes fiscales simplificados para aquellas operaciones con el público en general, mismos que seguirán siendo emitidos sin desglosar el IVA de manera expresa y por separado, lo cual se encuentra comentado en las nuevas reglas sobre emisión de comprobantes fiscales.

Los contribuyentes podrán registrar las ventas realizadas al público en general, utilizando facturas globales emitidas ya sea por CFD o CFDI, utilizando una clave de RFC genérica.

Por aquellas ventas en las que el adquirente requiera la emisión de un comprobante fiscal que cumpla con todos los requisitos fiscales, las empresas podrán optar por alguna de las siguientes opciones:

- (i) Podrán emitir comprobantes fiscales en formatos que hayan sido pre-impresos por impresores autorizados, siempre que: (i) se hayan pre-impreso antes del 31 de diciembre de 2010, y (ii) los comprobantes aún se encuentren vigentes (dos años).
- (ii) Podrán emitir CFD utilizando medios electrónicos propios o a través de un proveedor de servicios de



generación y envío de CFD, siempre que durante 2010 hayan emitido dichos comprobantes.

- (iii) Podrán emitir CFDI ya sea a través de la página de Internet del SAT, o bien, a través de un proveedor autorizado.
- (iv) Comprobantes impresos siempre que tengan adheridos un CBB, por operaciones menores a \$2,000 pesos, o bien, cuando el contribuyente haya obtenido ingresos menores a 4 millones de pesos en el ejercicio de 2010.

Alternativamente, es posible que los adquirentes de productos utilicen los estados de cuenta emitidos por instituciones bancarias, en lugar de los comprobantes señalados anteriormente. Sin embargo, pudiera ser difícil ejercer esta opción, ya que depende de que dichos adquirentes cumplan con ciertos requisitos y realicen el pago a través de cheque, transferencia electrónica, tarjeta de crédito, débito o servicios, o bien, mediante monedero electrónico.

**b) Pago de bonificaciones / comisiones.**- Las empresas de venta directa comúnmente efectúan pagos a su fuerza de ventas, usualmente conocidos como bonificaciones o comisiones, mismos que son calculados sobre el volumen de ventas ya sea individual o de un determinado grupo.

En este sentido, es necesario que las empresas obtengan comprobantes fiscales debidamente emitidos por los prestadores de servicios (distribuidores o similares), a efecto de estar en posibilidad de deducir o acreditar fiscalmente dichos pagos.

Los distribuidores (o similares) podrán optar por emitir alguno de los comprobantes fiscales señalados anteriormente, para soportar las operaciones por las cuales las empresas de venta directa les efectúan los pagos de bonificaciones o comisiones.

Si bien los estados de cuenta también pudieran ser utilizados para soportar el pago de bonificaciones o comisiones, estimamos que algunos requisitos son de difícil cumplimiento, situación que inhibe la verificación previa al pago del servicio prestado.

Finalmente, es importante señalar que dichos ingresos puede ser asimilados a salarios para efectos fiscales, y que en consecuencia, la empresa efectuaría la retención del ISR al distribuidor (siempre que sea

una persona física), por lo que no requeriría de la emisión de un comprobante fiscal, para que su deducción sea permitida.

En conclusión, existen múltiples alternativas para que las empresas de venta directa, junto con su fuerza de ventas, implementen sistemas de facturación que permitan una operación eficiente y en cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes en el ejercicio de 2011.

## **IVA en la enajenación de suplementos alimenticios**

La comercialización de suplementos alimenticios cada vez se ha vuelto más común en la industria de la venta directa. El tratamiento en materia del IVA no resulta del todo claro, pues se discute la naturaleza de dichos productos y la tasa que resulta aplicable a su enajenación.

La determinación de si los suplementos alimenticios son considerados como productos destinados a la alimentación presenta algunas dificultades; sin embargo, consideramos que en algunos casos existen argumentos suficientes para sostener tal determinación, mismos que serán analizados a continuación.

**a) IVA en alimentos.**- De conformidad con la LIVA, están obligadas al pago de dicho impuesto las personas físicas o morales que, entre otros supuestos, enajenen bienes en territorio nacional. El impuesto se calculará, por regla general, aplicando a los valores señalados por la propia LIVA (principalmente el precio efectivamente cobrado), la tasa del 16% u 11% (en región fronteriza).

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2-A de la LIVA, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% cuando se enajenen, entre otros, los productos destinados a la alimentación<sup>448</sup>, a excepción de: (i) bebidas distintas de la leche, jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras; (ii) jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores empleados para preparar refrescos; (iii) caviar, salmón ahumado y angulas; y (iv) saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

**b) Productos destinados a la alimentación.**- No obstante el tratamiento fiscal especial que otorga la LIVA a los "productos destinados a la alimentación", dicha Ley ni cualquier otro ordenamiento

---

<sup>448</sup> Asimismo, en términos de lo dispuesto por la LIVA los bienes cuya enajenación esté sujeta a la tasa del 0% estarán exentos del IVA por la importación de dichos productos.

fiscal establecen una definición sobre el citado término o los alcances del mismo, lo que dificulta la aplicación de tal régimen especial.

En este sentido, los productos destinados a la alimentación pueden ser definidos gramaticalmente como aquellos "que se toman o se proporcionan como alimento"<sup>449</sup>, donde alimento es "cada una de las sustancias que un ser vivo toma o recibe para su nutrición"<sup>450</sup>.

Asimismo, el artículo 215 de la LGS define alimento como "cualquier sustancia o producto, sólido o semisólido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición".

Finalmente, en el criterio normativo 91/2009/IVA, se dispone que se entenderá por productos destinados a la alimentación, "aquellos que, sin requerir transformación o industrialización adicional, se ingieren como tales por humanos o animales para su alimentación, aunque al prepararse por el consumidor final se cuezan o combinen con otros productos destinados a la alimentación".

De las definiciones antes señaladas, es posible concluir que, en términos generales, un producto destinado a la alimentación, es aquel elemento sólido o líquido que proporciona nutrientes al organismo.

Dado lo anterior, consideramos que, siempre que un bien determinado encuadre en la definición antes mencionada y no se encuentre en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 2-A de la LIVA, la tasa aplicable a la enajenación de dicho bien será la del 0%.

La SCJN ha emitido diversas resoluciones en las cuales ha determinado que atendiendo a finalidades extrafiscales, los productos destinados a la alimentación son aquellos que buscan proteger a los sectores menos favorecidos y coadyuvar al sistema alimentario mexicano (excluyendo de tal alcance, por ejemplo, a las aguas gaseosas), sin establecer a qué se refiere este concepto<sup>451</sup>.

Asimismo, la propia Corte ha resuelto que los productos destinados a la alimentación son aquellos productos básicos, que no han sido sometidos a procesos de elaboración complejos que les quiten tal carácter<sup>452</sup>; y

---

<sup>449</sup> Real Academia Española. (2010). Diccionario de la Lengua Española.

<sup>450</sup> Real Academia Española. (2010). Diccionario de la Lengua Española.

<sup>451</sup> Segunda Sala de la SCJN. Resoluciones emitidas en 2005 y 2008.

<sup>452</sup> Segunda Sala de la SCJN. Resolución emitida en 2008.

que, además, resulta irrelevante el contenido o valor nutrimental de un producto determinado para considerarlo como destinado a la alimentación, pues (de manera redundante) señala que los productos que tengan tal carácter serán los que se encuentren destinados únicamente a la alimentación<sup>453</sup>.

**c) Suplementos alimenticios.**- Dado lo expresado en los párrafos que anteceden, el tratamiento fiscal de los suplementos alimenticios no es del todo claro, pues a pesar de que no encuadran en ninguno de los supuestos de excepción señalados en el artículo 2-A de la LIVA, la determinación de si los mismos son en realidad productos destinados a la alimentación es un tanto discutida.

En este sentido, el artículo 215 de la LGS define a los suplementos alimenticios como "productos a base de hierbas, extractos vegetales, alimentos tradicionales, deshidratados o concentrados de frutas, adicionados o no, de vitaminas o minerales, que se puedan presentar en forma farmacéutica y cuya finalidad de uso sea incrementar la ingesta dietética total, complementarla o suplir alguno de sus componentes".

De la definición anterior es posible concluir que los suplementos alimenticios son productos que tienen por objetivo incrementar, complementar o suplir algún componente de la ingesta dietética total, lo que puede implicar o no el otorgamiento de nutrientes al organismo.

**d) Criterio del SAT.**- Mediante el criterio normativo 58/2010/LIVA<sup>454</sup>, se dispone que los suplementos alimenticios no se consideran como productos destinados a la alimentación, por lo que no están sujetos a la tasa del 0% en su enajenación (ni exentos en su importación), toda vez que su finalidad es otorgarle al cuerpo componentes en niveles superiores a los que obtiene de una alimentación tradicional, siendo su ingesta opcional; aunado al hecho de que dichos productos no están destinados a coadyuvar al sistema alimentario mexicano y a proteger a los sectores sociales menos favorecidos.

En relación con lo anterior, consideramos que el criterio sostenido por el SAT es inadecuado, ya que no considera de manera alguna si los suplementos alimenticios otorgan nutrientes o no al organismo, sino que

---

<sup>453</sup> Segunda Sala de la SCJN. Resolución emitida en 2009.

<sup>454</sup> Este criterio fue emitido por el SAT con base en las resoluciones de la SCJN a que se hizo referencia con anterioridad en la sección titulada "Productos destinados a la alimentación".

simplemente funda su razonamiento en el hecho de que otorgan al organismo componentes superiores a los de una alimentación tradicional, sin definir a lo que este último término se refiere; además de que supuestamente no están destinados a coadyuvar al sistema alimentario mexicano, término que tampoco se encuentra definido.

En nuestra opinión, el criterio normativo del SAT es inconsistente, pues aun cuando los suplementos alimenticios otorguen al organismo componentes superiores a los de la llamada alimentación tradicional, siempre que dichos componentes sean nutrientes se estaría ante la presencia de un producto destinado a la alimentación en términos de lo antes señalado.

Asimismo, consideramos incorrecto que el SAT estime que los suplementos alimenticios no están destinados a coadyuvar al sistema alimentario mexicano y a proteger a los sectores sociales menos favorecidos, pues aun cuando tal término no resulte del todo claro, es evidente que existen ciertos suplementos alimenticios que están destinados precisamente a suplir algunas deficiencias en la ingesta de nutrientes (situación que se da con bastante frecuencia en los sectores menos favorecidos).

**e) Tratamiento fiscal.**- Tomando en consideración lo expresado anteriormente, estimamos que el tratamiento fiscal que deberá darse a los suplementos alimenticios en materia del IVA dependerá de las circunstancias particulares de cada caso.

Así, consideramos que podrían existir argumentos para sostener que cuando un suplemento alimenticio otorgue nutrientes al organismo, éste podría ser considerado como un producto destinado a la alimentación y, consecuentemente, de no encontrarse en ninguna de las excepciones señaladas en el artículo 2-A de la LIVA, su enajenación estaría sujeta a la tasa del 0% (y su importación estaría exenta).

Dicho razonamiento ha sido sostenido inclusive por la SCJN al dictar criterios primarios en diversos de sentencias<sup>455</sup>, en las que definió a los suplementos alimenticios como productos destinados a la alimentación pues contienen elementos que otorgan nutrientes al organismo.

Dado lo anterior, consideramos que para estar en posibilidad de obtener los beneficios previstos en la LIVA, será necesario demostrar que los

---

<sup>455</sup> Amparo en Revisión 255/99, Sandoz Nutrition, S.A. de C.V. y Amparo en Revisión 2743/97, Jugos del Valle, S.A. de C.V.

suplementos alimenticios efectivamente proporcionan nutrientes al organismo y que, por tanto, podrían quedar comprendidos dentro del alcance de los productos destinados a la alimentación.

Por ello, se deberá efectuar un análisis sobre cada caso en particular, atendiendo a los criterios judiciales actuales sobre el tema.

## **DECRETO ESTÍMULO TENENCIA**

### **Estímulo fiscal en materia de impuesto a la tenencia y uso de vehículos**

Con fecha 25 de junio de 2010 fue publicado en el DOF un decreto mediante el cual se otorga un estímulo fiscal relacionado con el ISTUV, bajo las siguientes características:

El estímulo se aplicará a fabricantes, ensambladores, distribuidores o comerciantes del ramo de vehículos, que opten por pagar el ISTUV local o federal, causado por la enajenación a personas físicas, de vehículos nuevos cuyo valor no exceda de \$250,000 pesos.

El estímulo consiste en un crédito fiscal equivalente al ISTUV causado por dichas enajenaciones y podrá ser acreditado contra el ISR a pagar en pagos provisionales o de los ejercicios 2010 o 2011, según se trate, pudiendo acreditar cualquier remanente en un plazo de 5 años<sup>456</sup>.

En caso de vehículos con valor superior a \$250,000 pesos los sujetos en comento podrán optar por pagar el ISTUV que correspondería a un vehículo nuevo cuyo valor fuera de dicha cantidad y el estímulo se limitaría de la misma forma.

Se señala que el estímulo fiscal en cuestión no constituye un ingreso acumulable para efectos de ISR. Asimismo, se establece que el ISTUV que opten pagar los sujetos del estímulo, no será deducible para efectos de ISR y IETU.

Asimismo, se otorga un estímulo fiscal a personas morales contribuyentes del Título II de la LISR, que realicen el pago del ISTUV por la adquisición de vehículos nuevos con valor superior a \$175,000 pesos.

---

<sup>456</sup> Conforme al procedimiento previsto en el artículo 25 del CFF.

Dicho estímulo consiste en un crédito fiscal que se obtendrá por la diferencia del ISTUV pagado por el contribuyente y el monto deducible de dicho gasto, conforme a lo dispuesto por la LISR.

En caso de adquisición de vehículos con valor superior a \$250,000 pesos, el monto máximo del estímulo será el diferencial entre el ISTUV deducible aplicable a vehículos con valor de \$175,000 pesos y el ISTUV que corresponda a un vehículo de valor de \$250,000 pesos.

El crédito fiscal podrá ser acreditado en contra del ISR del ejercicio 2010 o 2011, según corresponda. Cualquier remanente, podrá ser acreditado contra el ISR de los 5 ejercicios posteriores, conforme a lo señalado por el CFF.

### **ESTÍMULO FISCAL DONATARIAS AUTORIZADAS**

Como lo apuntamos en nuestra Actualización Tributaria 2010, el 1 de mayo de 2010 entró en vigor el séptimo párrafo al artículo 93 de la LISR, con el fin de que las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la LISR ("donatarias autorizadas"), se consideren contribuyentes del ISR respecto de aquellos ingresos obtenidos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que el monto de tales ingresos excedan del 10% de sus ingresos totales obtenidos durante el ejercicio fiscal.

Con motivo de lo anterior, el 27 de mayo de 2010 entró en vigor el "Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta" mediante el cual el Ejecutivo Federal otorga un estímulo fiscal a las donatarias autorizadas con el objeto de no afectar su operación y permitirles planear las actividades por las que reciben ingresos.

Del decreto en comento se resalta lo siguiente:

- a)** Dicho estímulo consistirá en un crédito fiscal respecto del ISR que causen las donatarias autorizadas por el excedente del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio por la realización de actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados; y se encontrará vigente del 1 de mayo de 2010 al 31 de diciembre de 2011.
- b)** El crédito fiscal equivale al monto del ISR causado por el mencionado excedente del 10% y es acreditable únicamente contra el impuesto que se cause en dichos términos.
- c)** Se establece como condición que las donatarias autorizadas destinen la totalidad de sus ingresos a los fines propios de su objeto social, incluso los generados por actividades distintas a dicho objeto.
- d)** El crédito fiscal sólo será acreditable en el ejercicio que corresponda (en el que se cause el ISR por el excedente del 10%) sin poder hacerlo efectivo en ejercicios posteriores. La aplicación de este beneficio no dará lugar a devolución o compensación alguna.
- e)** Aun cuando no se precisa en el decreto, debe tenerse en cuenta que el presente estímulo fiscal no generará un ingreso para las donatarias autorizadas que afecte el cálculo del excedente del 10%, pues el propio precepto excluye de tal cálculo a los estímulos proporcionados por la Federación; sin embargo, se deberá de cumplir con la obligación de presentar el aviso correspondiente, de conformidad con el CFF.

### **DECRETO FACILIDADES ADMINISTRATIVAS**

El 1 de julio de 2010 entró en vigor el "Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria", publicado el 30 de junio en el DOF y mediante el cual el Ejecutivo Federal establece diversas medidas tendientes a simplificar las cargas administrativas y económicas que los contribuyentes deben soportar para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Aun cuando estas medidas evidentemente no constituyen una panacea ante la dificultad en el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, resulta plausible su otorgamiento, siendo necesario para su oportuna y adecuada implementación, que las reglas administrativas



de futura expedición resulten congruentes con el propósito de simplificación tributaria que el citado decreto dispone.

Del decreto en comento se resalta lo siguiente:

### **IETU / Declaración de Conceptos**

La LI obliga a presentar de forma mensual y anual la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar el IETU. Ahora, se puede optar por presentar dicha información únicamente de forma anual dentro del mes inmediato siguiente al del término del ejercicio, conforme a los medios y formatos que dé a conocer el SAT mediante reglas de carácter general.

### **IVA / Declaración Informativa Anual**

Los obligados al pago del IVA y las personas que realicen actos o actividades sujetas a la tasa del 0% pueden optar por no presentar la información del IVA en la declaración del ejercicio del ISR, siempre que presenten la información mensual correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA, en términos de la fracción VIII del artículo 32 de la LIVA.

Esto es, bastará la presentación mensual de la DIOT, en los términos de las reglas I.5.5.3, II.5.5.2 y II.5.5.3 de la RMF para 2010.

### **Dictamen Opcional**

Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, que: *(i)* hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950; *(ii)* el valor de su activo sea superior a \$69,607,920; o *(iii)* por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior; podrán optar por no cumplir con dicha obligación siempre que presenten de manera directa ante las autoridades fiscales, la información que se establezca mediante reglas de carácter general.

No se otorga dicha facilidad: *(i)* a las donatarias autorizadas (debido a que éstas únicamente tienen la obligación de presentar dictamen simplificado); *(ii)* en casos de fusión o escisión de sociedades (por estimarse que no es una obligación recurrente de los contribuyentes), ni *(iii)* a las entidades de la Administración Pública Paraestatal (debido a que dicho dictamen se considera un mecanismo de control previo en el manejo de recursos de la administración pública).

También se otorga esta opción a los contribuyentes que en materia de contribuciones de seguridad social se encuentran obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, conforme a lo dispuesto por la LSS y la LINFONAVIT.

Esta facilidad administrativa será aplicable a los dictámenes que deban presentarse por los ejercicios fiscales de 2010 y posteriores, según se prevé en disposición transitoria del Decreto.

Consideramos que la información que tendrán que presentar los contribuyentes debe ser simplificada y deberá darse a conocer lo más pronto posible para que tengan oportunidad de reunirla.

### **IDE / Devolución**

Los contribuyentes que mantengan saldos a favor del IDE después de efectuar el acreditamiento y/o compensación correspondiente, podrán solicitar la devolución de los saldos a favor sin necesidad de presentar dictamen por contador público, como hoy se dispone en el artículo 8 de la LIDE, siempre que presenten la información que requiera el SAT mediante reglas de carácter general. Esta facilidad administrativa se encuentra en vigor desde el 1 de septiembre de 2010.

### **Personas Físicas / Vigencia de la FIEL**

Los certificados de la FIEL que se expidan a partir de la entrada en vigor del decreto, tendrán una vigencia de cuatro años, en lugar de dos.

## **CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL**

Mediante decreto publicado en la Gaceta del DF el 30 de diciembre 2010, se dan a conocer diversas reformas y modificaciones al CFDF que entran en vigor el 1 de enero de 2011. En la iniciativa de tales reformas, el Jefe de Gobierno del DF señala que el objetivo es darle continuidad al CFDF vigente a partir de 2010, como elemento primordial para coadyuvar con el progreso económico y jurídico que contribuya al incremento de las oportunidades de desarrollo de los habitantes de esta entidad.

Adicionalmente, se menciona que con motivo de las recientes resoluciones a los juicios de amparo en contra de contribuciones del DF, que en términos generales han sido favorables al gobierno local, no se

realizan mayores modificaciones a los elementos esenciales de dichas contribuciones.

En términos generales, se actualizan las cuotas y tarifas conforme a una tasa de inflación del 4.08%, misma que se contempla en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos del Distrito Federal para el ejercicio fiscal 2011; sin embargo, no se advierten modificaciones sustanciales mas que las relativas a las limitantes para las devoluciones a favor de los contribuyentes, que se comentarán a continuación.

Las modificaciones al CFDF que destacan, son las siguientes:

### **Devoluciones<sup>457</sup>**

**a) Intereses.-** Se elimina el derecho de los contribuyentes a la obtención del pago de intereses por las devoluciones de las cantidades pagadas indebidamente y de los saldos a favor que prevén las leyes fiscales locales.

Conforme la exposición de motivos, dicha reforma es consecuencia de una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN (misma que se analiza en el apartado de Precedentes Judiciales de la presente Actualización Tributaria 2011), mediante la cual resolvió que no es procedente el pago de intereses en la devolución de contribuciones, cuando dicho derecho derive de una declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición fiscal<sup>458</sup>.

Resulta altamente criticable que se haya eliminado el derecho a la obtención del pago de intereses en todos los supuestos; la citada jurisprudencia únicamente hace referencia a las devoluciones que se deben efectuar con motivo de una sentencia de amparo, por lo que de forma maliciosa las autoridades legislativas del DF se aprovechan de dicho precedente para eliminar la obligación de calcular intereses en todos los supuestos de devoluciones.

---

<sup>457</sup> Art. 49, Párrafo Décimo Primero, CFDF.

<sup>458</sup> LEYES TRIBUTARIAS. LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS, DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS, COMO EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, NO COMPRENDE EL PAGO DE INTERESES INDEMNIZATORIOS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL ABROGADO). C.T. 200/2010.

Adicionalmente, con tal reforma se desconoce el objetivo para el cual ha sido establecida en las distintas leyes fiscales, la obligación de pagar intereses a los particulares con motivo de devoluciones, el cual es indemnizar al particular de los recursos de los cuales no pudo disponer por haber efectuado un pago indebido o por haberse generado un saldo a su favor.

Con la presente reforma se pretende devolver una cantidad menor a la que tienen derecho los contribuyentes, situación que además va en contra del principio de reciprocidad tributaria, puesto que los contribuyentes continúan con la obligación de pagar recargos al GDF, sin el derecho correlativo a percibir intereses.

Consideramos que existen elementos razonables de defensa para sostener que las autoridades fiscales continúan teniendo la obligación de pagar intereses cuando la devolución correspondiente no derive de una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley fiscal; situación que deberá hacerse valer ante los respectivos tribunales al momento en que dichas autoridades no efectúen la devolución de intereses.

Es importante considerar que en años anteriores el GDF ha pretendido devolver a los contribuyentes cantidades menores de las que por derecho les corresponden, al no reconocer el efecto de la actualización correspondiente, situación que fue desvirtuada por la SCJN<sup>459</sup>.

**b) Actualización.**- Con motivo de las modificaciones que limitan la devolución de intereses, se establece nuevamente en el CFDF que las devoluciones deberán estar actualizadas. Debe recordarse que a partir de 2003, el abrogado CFIDF eliminó la obligación a cargo de las autoridades, de actualizar las cantidades a devolver.

No obstante lo anterior, como a continuación se advertirá, el cálculo de la actualización de las cantidades a devolver a los contribuyentes tiene diversas limitantes.

Señala el CFDF que no se generará actualización del monto durante el tiempo que transcurra desde la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o el certificado se encuentra a su disposición

---

<sup>459</sup> LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL) Jurisprudencia. Segunda Sala, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVII, febrero de 2008, página 592, Tesis 2a/J 13/2008.

en las oficinas de la autoridad, hasta el día en que lo recoja (limitante que antes se refería a los intereses).

Asimismo, el cálculo de la actualización sólo procederá si la devolución no se efectúa dentro del plazo de 120 días hábiles, a partir de la presentación de la solicitud y se realizará a partir del día siguiente al del vencimiento de tal plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos.

Las actualizaciones a cargo del GDF no podrán exceder de cinco años.

Resultan igualmente lamentables dichas modificaciones, al prever la obligación a cargo de las autoridades de calcular la actualización sólo hasta que trascorra el plazo de 120 días hábiles, puesto que para que las cantidades a devolver efectivamente reconozcan los efectos de la inflación, se tendrían que actualizar desde que se realice el pago de lo indebido o se presente la declaración que contenga el saldo a favor.

De igual forma, si se considera que la actualización únicamente tiene por efecto traer a valor presente una cantidad, no es justificable que se limite su cálculo hasta un periodo de 5 años, lo cual incluso representa un desincentivo para que las autoridades devuelvan en un periodo razonable las cantidades que les corresponden a los particulares.

Al igual que con la eliminación del cálculo de los intereses, consideramos que existen argumentos razonables de defensa para combatir, por ilegal e inconstitucional, el límite al cálculo de la actualización.

### **Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles<sup>460</sup>**

Se elimina la disposición que permitía a los contribuyentes del ISAI, respecto a inmuebles destinados a la vivienda, autodeterminar el valor del inmueble aplicando el procedimiento y valores del Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria, razón por la cual deberán calcular el impuesto conforme al régimen general, es decir, sobre el valor que resulte más alto entre: (i) el valor de adquisición; (ii) el valor catastral, y (iii) el valor comercial.

La exposición de motivos señala que dicha reforma pretende que tanto la autoridad fiscal, como el contribuyente obtengan mayor certeza sobre la metodología para establecer la base gravable del ISAI, evitando la diversidad de criterios que el anterior CFDF permitía.

---

<sup>460</sup> Derogación Art. 119, CFDF.

Resulta criticable que se elimine la opción para que los propios contribuyentes puedan calcular el valor de los inmuebles destinados a la vivienda, toda vez que, contrario a lo señalado en la exposición de motivos, se obliga a los contribuyentes a invertir recursos adicionales para determinar los 3 valores correspondientes, eliminando de esa forma el beneficio consistente en la autodeterminación.

## **Impuesto predial**

Se establece la reducción del 7% por pago anticipado del impuesto predial, cuando el pago correspondiente a los 6 bimestres de 2011 se realice dentro de los primeros 10 días de enero de 2011. La reducción será del 3% si el pago se realiza entre los días 11 y 31 de enero<sup>461</sup>.

Por otro lado, señala la exposición de motivos que en atención al aumento de edificaciones y pérdida de áreas verdes como parte del desarrollo de la actividad humana, se otorga el derecho de reducción del impuesto predial en un 10% a los propietarios de inmuebles destinados a casa habitación que realicen la naturalización de su techo conforme a la Norma Ambiental 013 emitida por la Secretaría del Medio Ambiente del DF<sup>462</sup>.

Para obtener la reducción mencionada, será necesario presentar ante la administración tributaria correspondiente la constancia que acredite la preservación ambiental del inmueble, misma que será expedida por la Secretaría del Medio Ambiente del DF.

## **Derechos por el suministro de agua<sup>463</sup>**

En el supuesto de que no haya medidor instalado, esté descompuesto o exista la imposibilidad de efectuar la lectura del consumo, se simplifica el mecanismo para determinar el pago de los derechos correspondientes, estableciéndose una cuota fija de \$2,602 a la cual se le aplicarán diferentes subsidios, dependiendo de la manzana en la que se ubique la toma de agua.

---

<sup>461</sup> Art. 131, CFDF.

<sup>462</sup> Art. 296 Bis, CFDF.

<sup>463</sup> Art. 172, CFDF.

## **Derechos por el traspaso de establecimientos mercantiles<sup>464</sup>**

Según se señala en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas, con el propósito de evitar una duplicidad en el cobro de los derechos por la expedición de licencia de funcionamiento y respetar los derechos adquiridos por parte del titular de la licencia original, se establece que para el caso del traspaso de algún establecimiento mercantil en el que el titular de una licencia de funcionamiento transmita los derechos consignados a su favor a otra persona física o moral, se pagará una cuota equivalente al 30% del monto de los derechos previstos para la expedición, con independencia del plazo de vigencia que haya transcurrido de tal licencia.

## **Derechos por la prestación de servicios de protección ciudadana y civil<sup>465</sup>**

Únicamente se genera el cobro de los derechos por los servicios que presta la Secretaría de Seguridad Pública del GDF, cuando al espectáculo público asistan más de 10,000 personas.

## **Prescripción del crédito fiscal<sup>466</sup>**

Se aclara que para considerar que existe gestión de cobro para efectos de la prescripción de un crédito fiscal, es necesario que tal gestión sea notificada al deudor en los términos del CFDF, eliminándose el supuesto según el cual haya sido del conocimiento del deudor dicha gestión, como se preveía hasta 2010.

## **Reducciones**

**a)** Derechos por suministro de agua<sup>467</sup>. - Para tener derecho a la reducción de hasta el 20% de los citados derechos, los propietarios de viviendas o bienes inmuebles de uso habitacional deberán acreditar una disminución en el consumo de energía y/o agua en al menos un 20%, a través de la instalación y uso de paneles solares y sistemas de captación de agua pluvial.

---

<sup>464</sup> Art. 191, CFDF.

<sup>465</sup> Art. 258, CFDF.

<sup>466</sup> Art. 50, primer Párrafo, CFDF.

<sup>467</sup> Art. 276, CFDF.

**b) Impuesto sobre nóminas**<sup>468</sup>.- Para acceder a las reducciones del ISN con motivo del aumento en la planta laboral, se adiciona como requisito formal, presentar ante las autoridades fiscales el formato de inscripción o aviso de modificación de datos al padrón de contribuyentes del DF.

## **Delitos**<sup>469</sup>

Se elimina como supuesto tipificado de delito de defraudación fiscal, la sola omisión total o parcial del pago del impuesto predial. Para actualizar dicha conducta delictiva será necesario que el incumplimiento del pago sea consecuencia de la omisión o inexactitud en la manifestación de las características físicas, destino o uso de los inmuebles.

## **Estímulos**

**a) Disminución de créditos fiscales**.- Mediante disposición transitoria se prevé que la autoridad fiscal implementará durante 2011, mecanismos administrativos para disminuir créditos fiscales menores a 400 días de SMGV en el DF determinados a cargo de personas físicas por concepto de derechos por el suministro de agua e impuesto predial en inmuebles de uso habitacional<sup>470</sup>.

**b) Condonación ISN**.- El Jefe de Gobierno deberá emitir, a más tardar el 15 de enero de 2011, un programa general de condonación parcial del ISN para las micro, pequeñas y medianas empresas del DF. En caso contrario será aplicable el programa vigente en el ejercicio de 2010, hasta en tanto sea emitido el de 2011<sup>471</sup>.

---

<sup>468</sup> Art. 278, CFDF.

<sup>469</sup> Art. 497, CFDF.

<sup>470</sup> Art. Quinto Transitorio, CFDF.

<sup>471</sup> Art. Décimo Primero Transitorio, CFDF.



## **REFLEXIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES AL ISN DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE A PARTIR DE 2010**

En el ejercicio fiscal de 2010 entró en vigor el CFDF que vino a sustituir el CFIDF, en el cual se establece la obligación de pago del ISN a cargo de quienes realicen en dicha entidad, erogaciones en dinero o en especie por remuneración al trabajo personal subordinado.

Destaca como principal modificación al ISN, el aumento a la tasa del tributo de 2 a 2.5%.

En la exposición de motivos, el Jefe de Gobierno local estableció que lo recaudado por concepto de ISN se destinaría a un programa de devoluciones a las micro, pequeñas y medianas empresas, conforme al cual se les entregaría en efectivo el equivalente al 30% del ISN pagado. La justificación de lo anterior fue, a juicio del Jefe de Gobierno, que tales empresas son muy vulnerables en la economía y más en periodo de crisis.

Asimismo, el legislador justificó el destino de lo recaudado para el programa de devoluciones para dichas empresas, por el hecho que en el 2010 se vivió un entorno adverso en la economía internacional y nacional, cuyos efectos repercutirían en el desempeño de la actividad económica del DF, por lo cual, era necesario adoptar políticas públicas para reactivar la economía con la firme intención de proteger y generar nuevas fuentes de empleo en el DF, así como ayudar al desarrollo y permanencia de las empresas, conservando los empleos generados y creando nuevos.

Concretamente, la exposición de motivos señaló lo siguiente:

“Cabe destacar que con el objetivo de mejorar la recaudación del Impuesto sobre Nóminas y cumplir la meta propuesta, se llevarán a cabo diversas acciones de fiscalización y cruce de padrones.

La presente iniciativa propone que la tasa de este impuesto sea del 2.3% y que el punto 0.3% adicional, en caso de aprobarse se destinará:

**a)** Un programa de devoluciones a las micro, pequeñas y medianas empresas.

**b)** Fondo de impulso para la competitividad y la economía basada en conocimiento, creado por el Consejo Económico y Social de la Ciudad de México.

En este orden, primero se creará un amplio programa de devoluciones, para las micro, pequeñas y medianas empresas, conforme al cual se les entregará en efectivo el equivalente al 30% del impuesto pagado.

La motivación de establecer un esquema de devolución para las Micro, Pequeñas y Medianas empresas (PYMES), está en la importancia que tienen en la economía del Distrito Federal, pues representan en su conjunto el 99.3 por ciento de los establecimientos de la ciudad, pero al mismo tiempo son los establecimientos más vulnerables en el ciclo de los negocios de una economía y mucho más en periodos de crisis.

Es así, que ante el actual entorno económico adverso de la economía internacional y nacional, cuyos efectos repercutirán en el desempeño de la actividad económica del Distrito Federal, resulta necesario adoptar políticas públicas que incentiven la actividad económica con la firme intención de proteger y generar nuevas fuentes de empleo en la ciudad.

Consideramos criticable que el GDF destine lo recaudado por concepto de ISN a un sector específico como los son las micro, pequeñas y medianas empresas, que además de todo no tiene por objeto satisfacer necesidad colectiva alguna.

Un principio constitucional de las contribuciones es que se destinen al gasto público, es decir, a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales o públicas, como lo son las relacionadas con seguridad, salud, transporte, educación, infraestructura, etc.

El citado principio se encuentra consagrado en la CPEUM<sup>472</sup>, en la cual se establece de forma clara que las contribuciones a cargo de los mexicanos tienen que estar destinadas al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y municipios.

Sobre este aspecto, se reitera que los contribuyentes enteran sus tributos para recibir algo de parte del Estado Mexicano, como lo puede ser atención médica en los hospitales públicos, educación para sus hijos, seguridad en las calles o seguridad jurídica para la debida impartición de justicia en los tribunales, entre otros ejemplos.

---

<sup>472</sup> Art. 31, fracción IV, CPEUM.

Sin embargo, los contribuyentes del ISN no ven satisfechas sus necesidades sociales a través de un programa de devoluciones (que además de todo se destina a un sector en particular de la población), puesto que ello simplemente tiene por objeto que el gobernado vea restituidas ciertas cantidades que le corresponden, sin que en realidad obtenga algo del Estado.

Es importante señalar que las devoluciones que efectúen las autoridades fiscales pueden derivar de los siguientes supuestos:

- (i) De un error de hecho o de derecho, lo cual tiene como consecuencia el pago de una cantidad que no tenía obligación de cubrir el contribuyente y traduce en un pago de lo indebido.
- (ii) Pueden tener su origen en cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales, las cuales no derivan de un error de hecho o de derecho, sino como resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales y que posteriormente dé como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagar el contribuyente, como es el caso de un saldo a favor.

Es claro que tanto el pago de lo indebido efectuado por un contribuyente como el saldo a favor que resulte de enterar una cantidad mayor a la que debía pagar, son recursos de los cuales no puede disponer el fisco local, toda vez que no le corresponden, por lo que es injustificable que la recaudación de un tributo vaya destinada a devoluciones a favor de ciertos sectores de contribuyentes.

Es sumamente criticable que el legislador pretenda destinar los recursos recaudados por concepto de ISN a un programa de devolución a las micro, pequeñas y medianas empresas, puesto que los recursos que devuelva el fisco local por concepto de saldos a favor y pagos de lo indebido, simplemente tienen como fin que el gobernado se vea restituido de ciertas cantidades que le corresponden y que la autoridad no debe disponer.

Sobre estas bases, si la razón de los legisladores del DF para establecer la tasa del 2.5% en el ISN previsto en el CFDF fue para la atención de un programa de devoluciones a favor de micro, pequeñas y medianas empresas, ello podría traducirse en una violación al principio de "destino al gasto público" previsto en la CPEUM.

Por otra parte, consideramos que la postura que toma el GDF de aumentar la tasa del ISN de 2 a 2.5% en periodo de crisis es ilógica e incongruente, puesto que lo que ocasiona no es fomentar la creación de nuevos empleos, sino que constituye un incentivo para que los empleadores del DF despidan personal para así disminuir la base del tributo.

Lo anterior, puesto que es evidente que si a las empresas les aumentan la tasa del ISN en un 0.5% no van a pretender contratar a nuevos empleados, toda vez que en época de crisis lo que les interesa es reducir costos en la medida de lo posible.

Las medidas que se han adoptado por la crisis internacional en otros países con economías más avanzadas a la de nuestro país, es no incrementar las cargas fiscales a los contribuyentes e intentar que éstos tengan más recursos para que se reactive la economía.

En este sentido, además de que resultan altamente criticables tanto las modificaciones al ISN como el destino de lo recaudado, tales reformas podrían dar lugar a vicios de inconstitucionalidad del tributo, específicamente por violaciones a los principios de destino al gasto público y al de proporcionalidad tributaria.

Tenemos conocimiento que se interpusieron aproximadamente unos 55 juicios de amparo en contra del ISN vigente a partir de 2010 y que todos han sido resueltos en primera instancia de forma negativa a los intereses de los contribuyentes; sin embargo, será en el segundo semestre de 2011 cuando los TCC respectivos, resuelvan en definitiva tales juicios, por lo que resultará interesante conocer los pronunciamientos respecto a las posibles violaciones al principio de destino al gasto público comentadas en el presente artículo, puesto que se trata de temas novedosos en los que existen escasos precedentes.

## **CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS**

El 21 de diciembre se publicó en la Gaceta del Gobierno del Estado de México, el decreto número 249, a través del cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones al CFEMM, entre las cuales destacan las siguientes:

## **Dación en pago de créditos fiscales<sup>473</sup>**

La dación en pago también aplica en el caso de aprovechamientos. En el supuesto de resultar un excedente en el crédito fiscal, el mismo podrá ser cubierto en plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

## **Condonación de contribuciones y otorgamiento de estímulos fiscales<sup>474</sup>**

Las autoridades estatales también tendrán la facultad de condonar o eximir el pago de contribuciones y aprovechamientos cuando se afecte la realización de una actividad, la producción o venta de productos, así como por desastres sufridos en virtud de fenómenos meteorológicos, plagas, epidemias o aquéllos de origen antropogénico.

Se adiciona la facultad para el Gobernador y para el Ayuntamiento de otorgar estímulos fiscales a los contribuyentes.

## **Devolución de contribuciones<sup>475</sup>**

Con la finalidad de que exista equidad entre los contribuyentes y la autoridad, se especifica que las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes interrumpen el plazo para la prescripción, excepto cuando el contribuyente se desista de tal solicitud.

## **Facultades de las autoridades fiscales<sup>476</sup>**

El plazo para concluir las visitas domiciliarias y revisiones de contabilidad realizadas a contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, destinadas a verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ahora será de un máximo de 12 meses.

Anteriormente, el plazo era de 6 meses, prorrogable hasta en 2 ocasiones por periodos iguales.

Se adiciona como causal de suspensión del plazo para la conclusión de una visita domiciliaria, el hecho de que la autoridad se vea imposibilitada

---

<sup>473</sup> Art. 26-A, CFEMM.

<sup>474</sup> Art. 31, CFEMM.

<sup>475</sup> Art. 42, CFEMM.

<sup>476</sup> Art. 48, fracción I y III, CFEMM.

para continuar con el ejercicio de sus facultades por caso fortuito o fuerza mayor.

Como nuevo supuesto de caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se establece que tales facultades caducarán en el plazo de 10 años, por la no presentación de declaraciones a las que se encuentre obligado el contribuyente<sup>477</sup>.

### **Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles<sup>478</sup>**

El CFEMM establece como supuesto de adquisición de inmuebles, los actos o cesiones de derechos que se realicen a través de fideicomiso, en el momento en que el fideicomitente reciba certificados de participación por bienes afectos al fideicomiso, salvo que se trate de acciones. Mediante la reforma, se adiciona un nuevo supuesto de excepción a la regla general.

El nuevo supuesto consiste en que los bienes afectos al fideicomiso tampoco se consideran enajenados cuando, habiéndose reservado el fideicomitente el derecho de readquirir los bienes, los certificados de participación se emitan al fideicomitente y al gran público inversionista. En tal supuesto, se considerarán enajenados los bienes hasta el momento en que: *(i)* el fideicomitente enajene los certificados recibidos; *(ii)* el fideicomiso enajene los bienes aportados, o *(iii)* el fideicomitente ceda sus derechos fideicomisarios.

Se adiciona como supuesto de adquisición para efectos del ISAI, la aportación de bienes inmuebles a una sociedad mercantil, siempre que la actividad preponderante de tal sociedad sea la adquisición o construcción de inmuebles destinados al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del mismo o el otorgamiento de financiamiento para esos fines y se cumplan los requisitos previstos en las fracciones II, III y IV del artículo 223 de la LISR.

La adquisición se considera efectuada cuando se realicen los siguientes supuestos:

- (i)* El accionista que aporte bienes inmuebles a la sociedad enajene las acciones emitidas por la misma;

---

<sup>477</sup> Art. 53, CFEMM.

<sup>478</sup> Art. 114, fracción X y XVII, CFEMM.

- (ii) La sociedad enajene los bienes que le fueron aportados;
- (iii) El accionista que aporte bienes inmuebles a la sociedad pierda el derecho de propiedad por cualquier causa legal o transmita los derechos conferidos por las acciones recibidas.

## **Procedimiento Administrativo de Ejecución<sup>479</sup>**

Respecto a los bienes embargables, se incluyen los seguros de vida con componentes de ahorro o inversión o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera, que se realicen en alguna entidad financiera o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos realizados en la cuenta individual de ahorro para el retiro (hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria), así como las aportaciones voluntarias y complementarias (hasta por un monto de veinte SMGV elevados al año).

## **ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES AL CFEMM RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL A PARTIR DE 2009**

### **Introducción**

El CFEMM establece la obligación a cargo de las personas físicas y morales, incluidas las asociaciones en participación, de pagar el ISERTP respecto de los pagos en efectivo o en especie que efectúen por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado en territorio del Estado de México, mismo que se determina sobre el monto total de dichos pagos, aplicando una tasa del 2.5%<sup>480</sup>.

La obligación de pago de este impuesto está prevista para el caso de causación directa, cuando se realicen pagos en efectivo o especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado dentro del territorio del Estado y, para el caso de retención, en 2009 se reformó el CFEMM para establecer tal obligación cuando las personas físicas y jurídico colectivas contratan la prestación de servicios de contribuyentes

---

<sup>479</sup> Art. 384, fracción III, inciso a), CFEM.

<sup>480</sup> Art. 56, CFEMM.

domiciliados en otro Estado o entidad federativa, cuya realización genere la prestación de trabajo personal dentro del territorio del Estado.

El CFEMM establece que serán responsables solidarios aquéllos que contraten la prestación de servicios, cuando las prestadoras no cumplan con su obligación en el entero del ISERTP<sup>481</sup>.

La entrada en vigor de esta reforma desató una serie de dudas para los contribuyentes, pues de la redacción del CFEMM no se desprenden con claridad, cuáles son las erogaciones que se deben incluir dentro de la base gravable; siendo que de una aplicación literal de la norma, parecería que se deben considerar no sólo las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado sino también aquéllas por remuneración a servicios personales independientes, lo cual es francamente contrario al objeto que tradicionalmente han tenido este tipo de gravámenes, mismo que es gravar exclusivamente las erogaciones vinculadas con una relación laboral.

### **Reforma 2010 y definición del objeto del ISERTP**

Con el ánimo de "aclarar" ciertas inconsistencias de la ley, el 1 de enero de 2010, entraron en vigor algunas modificaciones al CFEMM relativas al ISERTP, siendo las más relevantes: *(i)* la inclusión en la base del impuesto, de los pagos realizados a administradores, comisarios, accionistas, socios o asociados de personas morales que provengan de una relación de trabajo personal, y *(ii)* la mención de que los pagos realizados a personas físicas por la prestación de su trabajo personal independiente, por el cual se deba pagar y en su caso, retener el IVA, no son objeto del gravamen.

Estas modificaciones legislativas, confirman a nuestro criterio que el objeto del ISERTP continúa siendo las erogaciones que se realizan para retribuir el trabajo personal subordinado, y no así los pagos a los prestadores de servicios independientes.

Incluso, el Pleno de la SCJN recientemente emitió un criterio aislado en el que si bien no se pronuncia específicamente sobre el ISERTP, sí menciona que el objeto del impuesto local sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal (como género) lo constituyen los pagos en dinero o en especie que eroga el patrón para remunerar el trabajo personal subordinado.

---

<sup>481</sup> Art. 41, fracción XXVII del CFEMM.



Dicho criterio señala textualmente lo siguiente:

“NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ES SUJETO PASIVO DE ESE IMPUESTO, PORQUE AL REALIZAR PAGOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL DE SUS SERVIDORES, REVELA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. El objeto del impuesto local sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal lo constituyen los pagos en dinero o en especie que por ese concepto erogue el patrón, de modo que basta la realización de ese evento para la actualización del hecho imponible, lo cual refleja, en forma mediata, la existencia de la capacidad contributiva de la persona que lleva a cabo la erogación. Por lo anterior, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación como patrón equiparado realiza erogaciones para remunerar en dinero o especie los servicios prestados por sus trabajadores, debe considerarse como sujeto pasivo del tributo al actualizarse los supuestos del hecho imponible, ya que para la imposición indirecta sólo se requiere que el gasto, erogación o pago revele una fuente de riqueza para dar origen a la obligación tributaria pues, por sí mismos, son demostrativos de capacidad contributiva.”<sup>482</sup>

Conforme a la anterior tesis, consideramos que los tribunales federales o locales deberán tener certeza plena de que el objeto del ISERTP es exclusivamente los pagos por remuneración al trabajo personal subordinado, en caso de que de las autoridades fiscales del Estado de México pretendan efectuar actos de fiscalización en perjuicio de los contribuyentes, alegando que la base de dicho tributo debe calcularse considerando los pagos por la realización de servicios independientes en dicha entidad.

### **Juicios de amparo promovidos por los particulares**

Con motivo de las reformas al ISERTP en 2009, algunos contribuyentes impugnaron la constitucionalidad de estos preceptos, haciendo valer entre otras, las siguientes violaciones:

- (i) Violaciones al principio de legalidad tributaria.- Ante la ambigüedad de la redacción se deja al arbitrio de la autoridad fiscal, determinar quién tiene el carácter de contribuyente del ISERTP, en qué supuestos habrá

---

<sup>482</sup> Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI, febrero de 2010. Página: 30. Tesis: P. XX/2010. Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa.

obligación de efectuar la retención y los conceptos que integran la base gravable.

(iii) Violaciones al principio de proporcionalidad tributaria.- Al incluir conceptos dentro de la base gravable del impuesto que no necesariamente se encuentran vinculados al objeto del ISERTP, tales como pagos a socios o accionistas y comisiones, entre otros.

(iii) Violaciones al principio de proporcionalidad.- Al señalar que cuando se desconozca el monto de las remuneraciones al trabajo personal realizadas por el contribuyente, la retención debe aplicarse sobre el valor de las contraprestaciones efectivamente pagadas en el mes que corresponda, sin incluir el IVA.

Lo anterior es así, toda vez que al ser los pagos derivados de una relación laboral la causa generadora del tributo, su cuantificación debe atender al valor real de tales pagos, el cual no se ve reflejado al referirse al valor de la contraprestación que se paga al prestador del servicio.

Dicha contraprestación no necesariamente está vinculada directamente con el monto de las erogaciones que los prestadores del servicio efectúan por remuneraciones al trabajo personal.

Al respecto, los TCC en el Estado de México han resuelto algunos juicios de amparo promovidos por los contribuyentes en contra del ISERTP; específicamente, el Segundo Tribunal Auxiliar señaló que la base del tributo, además de comprender los pagos realizados por las prestaciones que se podrían denominar fundamentalmente como salario, incluye otras suplementarias o complementarias tendientes a remunerar, quedando comprendida cualquier cantidad que se entregue al trabajador por su trabajo, lo que confirma la postura de que dicho gravamen únicamente grava remuneraciones por trabajo personal subordinado.

Concluye el citado TCC que los pagos por los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores y los pagos de primas de seguros para gastos médicos o de vida, son elementos integradores de la base del ISERTP que encuentran plena vinculación con su objeto y, consecuentemente, no se violan las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria.

Dicho criterio establece lo siguiente:

“EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL. LAS FRACCIONES XII Y XV DEL ARTÍCULO 56 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS, AL DESCRIBIR ELEMENTOS INTEGRADORES DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO QUE ENCUENTRAN PLENA VINCULACIÓN CON SU OBJETO, NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. Acorde con el párrafo primero del artículo 56 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, el objeto del impuesto que prevé, son los pagos en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado en el territorio de dicha entidad; de lo que se sigue que su base, además de comprender los pagos realizados por las prestaciones que se podrían denominar original o fundamentalmente como salario, incluye otras suplementarias o complementarias, atento a que remunerar es sinónimo de recompensar o galardonar, y no sólo quiere decir reparar un daño o retribuir un servicio, sino que también significa premiar favores, virtudes, beneficios o méritos. Así, dentro del significado tan amplio de dicha palabra, resulta obvio que en ésta queda comprendida cualquier cantidad que se entregue al trabajador por su trabajo, quedando incluidas las prestaciones en dinero o en especie, con la única condición de que se den a cambio del servicio, no para realizarlo. En esa tesitura, los pagos por los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores y los pagos de primas de seguros para gastos médicos o de vida descritos, respectivamente, en las fracciones XII y XV del indicado precepto, son elementos integradores de la base del aludido impuesto que encuentran plena vinculación con su objeto y, consecuentemente, las señaladas porciones normativas no contravienen las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria”<sup>483</sup>.

Con base en lo anterior, se confirma que la base del ISERTP está integrada por pagos realizados dentro de una relación laboral y, por ende, no debe integrarse por pagos por servicios independientes, siendo por tanto proporcional la base del tributo.

Por otro lado, el Primer Tribunal Auxiliar del Segundo Circuito (en algunos precedentes aislados) declaró inconstitucional, por violación al principio de proporcionalidad tributaria, la inclusión dentro de la base gravable del ISERTP (en 2009) los pagos a accionistas, administradores,

---

<sup>483</sup> Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI, febrero de 2010. Página: 2852. Tesis: II.2o.T.Aux.5 A. Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa.

comisarios, socios o asociados, puesto que tales pagos no son indicativos de capacidad contributiva para efectos del impuesto en cuestión, al no derivar de la prestación de un servicio personal subordinado.

Existen algunos argumentos pendientes de análisis por parte de los TCC respecto a la constitucionalidad del ISERTP. Principalmente, resultará interesante el pronunciamiento que se haga en cuanto a la posible violación al principio de proporcionalidad por parte del CFEMM, en cuanto obliga a efectuar la retención sobre el valor de las contraprestaciones efectivamente pagadas al prestador del servicio en el mes que corresponda, sin incluir el IVA, cuando se desconozca el monto de las remuneraciones al trabajo personal realizadas por el contribuyente.

### **Lineamientos generales emitidos por la Secretaría de Finanzas del Estado de México**

Paralelamente y, como consecuencia de la ambigüedad en la redacción del artículo 56 del CFEMM, la Secretaría de Finanzas del Estado de México ha emitido diversos lineamientos, los cuales no constituyen disposiciones legales que generen obligaciones a los contribuyentes; sin embargo, dan una pauta para determinar cuál es el criterio que la autoridad aplicaría en el caso de una revisión.

Estos lineamientos van más allá del objeto histórico del tributo en comento, pues en algunos casos confirman que se deben incluir las erogaciones por la prestación de servicios personales independientes.

Por ello, no obstante que los citados lineamientos pretenden aclarar los conceptos que deben ser incluidos en la base gravable del ISERTP, los mismos no logran su objetivo, pues sigue existiendo incertidumbre jurídica respecto de las erogaciones que forman parte del objeto del tributo a estudio.

Se insiste en que tales lineamientos no son de aplicación obligatoria para los contribuyentes y, por lo tanto, no generan derechos ni obligaciones, constituyendo únicamente criterios emitidos por la autoridad que no necesariamente se ajustan al objeto histórico del ISERTP, dejando a su arbitrio la determinación de los conceptos que deben ser incluidos dentro de la base gravable de la dicha contribución; por lo que para efectos de determinar la base gravable del ISERTP; sugerimos que los particulares se ajusten a lo estrictamente establecido en el CFEMM.

## Conclusión

De una interpretación histórica y constitucional del texto del CFEMM, así como atendiendo a los recientes criterios de los TCC, se podría concluir que son objeto del ISERTP únicamente las remuneraciones a trabajadores propios que presten sus servicios en el Estado de México y los pagos efectuados a los prestadores de servicios de *outsourcing* que proporcionan trabajadores a residentes en el Estado de México para que realicen trabajos en esa entidad, quedando fuera del objeto del impuesto las remuneraciones a profesionistas independientes que presten sus servicios en el Estado de México.

No obstante lo anterior, es posible que el ejercicio de sus facultades de comprobación las autoridades pudieran llegar a considerar que los pagos efectuados por ciertos servicios independientes, podrían ser objeto de retención.

## OTROS IMPUESTOS LOCALES

### Yucatán

El 20 de diciembre de 2010 fue publicado en el instrumento oficial del Gobierno del Estado de Yucatán, el decreto número 352, mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán. Los cambios más relevantes son los siguientes:

**a) Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Subordinado**<sup>484</sup>.- Mediante dichas reformas se establece la obligación de que aun cuando el pago de la nómina se efectúe desde el DF u otra entidad federativa, debe pagarse el impuesto estatal por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado o remuneración a honorarios asimilables a salarios por servicios realizados en Yucatán.

Además, se incrementan las erogaciones que son objeto del mencionado impuesto, por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2011 también pagarán este impuesto los siguientes conceptos:

---

<sup>484</sup> Art. 21, Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán.

- (i) Las cantidades proporcionadas por sociedades universales y particulares por concepto de alimentos.
- (ii) Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción.
- (iii) Los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- (iv) Los fondos de previsión social que se entreguen a los cooperativistas, siempre que dicho fondo no sea deducible en los términos de la LISR.

**b)** Tasa<sup>485</sup>.- Para el ejercicio fiscal de 2011, la tasa de este impuesto aumenta del 2 al 2.5%.

## **Veracruz**

El 27 de diciembre de 2010 fue publicado en la Gaceta Oficial del Gobierno del Estado de Veracruz, el decreto número 10, mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de Código Financiero para el Estado de Veracruz. Los cambios más relevantes son los siguientes:

**a)** ISN<sup>486</sup>.- A través de dicho Decreto se cambia la denominación del ISN por ISERTP y se amplía la base, pues ahora incluye todo tipo de trabajo personal y no únicamente el subordinado, además de incluir pagos por vales de despensa, aguinaldo, prima vacacional, PTU, pensiones y otros beneficios económicos.

La modificación a la denominación y base, al ampliarse de subordinado a cualquier tipo de trabajo personal podría, en su caso, ser contraria a las garantías en materia tributaria, pues se estaría desvirtuando la naturaleza de este impuesto.

Se adiciona como concepto exento de este impuesto, los pagos realizados a personas físicas por la prestación de su trabajo personal independiente, por el cual se deba pagar y, en su caso, retener IVA<sup>487</sup>.

---

<sup>485</sup> Art. 24, Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán.

<sup>486</sup> Arts. 98 y 100, Código Financiero para el Estado de Veracruz.

<sup>487</sup> Art. 103, fracción III, Código Financiero para el Estado de Veracruz.

Asimismo, se establece la obligación de dictaminar la determinación y pago del impuesto por medio de contador público autorizado, en los términos y plazos previstos por el CFF y las demás disposiciones legales y tributarias aplicables<sup>488</sup>.

De la recaudación obtenida de dicho impuesto, el Ejecutivo del Estado, previa aprobación del Congreso, podrá afectar un porcentaje para crear un fideicomiso destinado a financiar la creación de obra pública y, en ciertos casos, al pago de la deuda del gobierno estatal<sup>489</sup>.

Como se mencionó respecto al DF, el afectar a un fin específico contribuciones locales, puede considerarse violatorio de la garantía de destino al gasto público, prevista por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

**b) Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación**<sup>490</sup>.- A través del mismo se gravaban los pagos realizados por concepto de otros impuestos y derechos previstos en el Código Financiero del Estado de Veracruz, es decir, un "sobreimpuesto". A partir del decreto, se amplía el objeto de forma tal, que ahora se incluyen todos los pagos por concepto de impuestos y derechos y no únicamente los previstos en el citado Código.

Se deroga la disposición que preveía los conceptos exentos de este impuesto, motivo por el cual, a partir del 1 de enero de 2011 forman parte del objeto de este impuesto los siguientes: *(i)* ISERTP; *(ii)* impuesto por la prestación de servicios de hospedaje; *(iii)* impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos; *(iv)* derechos por servicios de tránsitos y transporte por la expedición de licencia para conducir vehículos de motor; *(v)* derechos por servicios en materia de registro y control vehicular, y *(vi)* derechos por el uso de puentes o carreteras federales concesionadas.

---

<sup>488</sup> Art. 104, fracción III, Código Financiero para el Estado de Veracruz.

<sup>489</sup> Art. 105, Código Financiero para el Estado de Veracruz.

<sup>490</sup> Art. 134 y 136, Código Financiero para el Estado de Veracruz.

## Nuevo León

El 17 de diciembre de 2010 se publicaron en el Periódico Oficial del Estado de Nuevo León, diversas reformas en materia de impuestos locales. Los cambios más relevantes son los siguientes:

**a) Fomento al Empleo**<sup>491</sup>.- En este decreto se contemplan diversos estímulos fiscales para las personas físicas y morales que durante 2011 inicien actividades empresariales en el Estado de Nuevo León, consistentes, entre otros, en la reducción del 100% en el ISN correspondiente a todos sus trabajadores, durante 3 años contados a partir de la fecha en que inicien las actividades empresariales.

Asimismo, se prevé que las personas físicas y morales que ya efectúen actividades empresariales con anterioridad a 2011 y que generen directamente nuevos empleos en la entidad, gozarán del mismo estímulo fiscal descrito en el párrafo que antecede, únicamente en relación con los nuevos empleos.

Por otra parte, en el caso de contratación de jóvenes trabajadores de primer empleo por parte de cualquier persona física o moral, se otorgará una reducción del 100% del ISN referente a tales trabajadores por un término de cuatro años a partir de la fecha de contratación.

De igual manera, en el caso de nuevas contrataciones de personas con discapacidad o adultos de 60 años o más, las personas físicas o morales con actividades empresariales en Nuevo León recibirán un estímulo consistente en la reducción del 100% de las erogaciones por concepto del ISN correspondiente a dichos trabajadores, siempre que los ingresos de tales personas no excedan de 187 cuotas.

---

<sup>491</sup> Decreto No. 140, Decreto de Fomento al Empleo.



## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

El 10 de diciembre de 2010 se publicó en el DOF, un decreto por virtud del cual se reforman y adicionan diversas disposiciones a la LFPCA. Las modificaciones destacables son las siguientes:

#### Juicio de nulidad en la vía sumaria<sup>492</sup>

Se introduce el juicio de nulidad en la vía sumaria, con el propósito de simplificar la tramitación y abreviar los plazos en el juicio contencioso administrativo federal.

Este procedimiento entrará en vigor 240 días después de su publicación en el DOF.

#### Procedencia

Procede en los siguientes casos:

**a)** Se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de cinco veces el SMGV en el DF elevado al año al momento de su emisión, sin considerar accesorios ni actualizaciones, siempre que se trate de las siguientes resoluciones:

- (i) Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en las que se determine en cantidad líquida un crédito fiscal.
- (ii) Las que determinen multas o sanciones por infracción a normas administrativas federales.
- (iii) Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto exigible no exceda del importe mencionado.
- (iv) Las que requieran el pago de una fianza o garantía otorgada a favor de la Federación o sus entidades paraestatales u organismos fiscales autónomos.

---

<sup>492</sup> Art. 58-1 a 58-15, LFPCA.

(v) Las que resuelven un recurso administrativo, cuando resolución recurrida sea a alguna de las resoluciones previamente mencionadas.

**b)** Se impugnen resoluciones definitivas que se dicten en violación a una jurisprudencia de la SCJN en materia de constitucionalidad de leyes o jurisprudencias del Pleno de la Sala Superior del TFJFA.

### **Improcedencia**

El juicio en la vía sumaria no es procedente en los siguientes supuestos:

**a)** Cuando simultáneamente se impugne una regla administrativa de carácter general.

**b)** Contra sanciones económicas en materia de responsabilidad administrativa a servidores públicos.

**c)** Contra multas por infracciones en materia de propiedad intelectual.

**d)** Contra resoluciones que además de imponer multas o sanciones pecuniarias, incluyan otra carga u obligación.

**e)** Cuando el oferente de una prueba testimonial no pueda presentar a las personas señaladas como testigos.

La improcedencia se resolverá antes de la admisión de la demanda y, contra esta resolución procede el recurso de reclamación.

En este caso, el recurso deberá promoverse en un plazo de 5 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución; posteriormente, la contraparte deberá contestar tal en un plazo de 3 días y, sin más trámite, el mismo deberá ser resuelto en un plazo de 3 días.

### **Procedimiento**

La demanda debe presentarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación de la resolución impugnada y las autoridades demandadas deberán contestarla en un plazo de 15 días.

La parte demandante podrá ampliar la demanda dentro de los 5 días siguientes a la notificación del auto que tenga por presentada la

contestación de demanda. Posteriormente, la autoridad tendrá un plazo de 5 días para contestar la ampliación de demanda.

En caso de omisión de documentos, las partes deberán desahogar el requerimiento respectivo en un plazo de 3 días.

En el acuerdo de admisión de la demanda, se fijará la fecha de cierre de instrucción, misma que no deberá exceder de 60 días desde la emisión de este auto; el magistrado instructor verificará que el expediente esté debidamente integrado pues de lo contrario, se señalará una nueva fecha para el cierre de instrucción dentro de los 10 días siguientes a la previamente establecida.

Las partes podrán presentar sus alegatos antes de la fecha señalada para el cierre de instrucción; posteriormente, el magistrado instructor dictará sentencia en un plazo de 10 días.

Si la sentencia ordena reponer un procedimiento o ejecutar un acto determinado, la autoridad deberá cumplir dentro del mes siguiente a que haya quedado firme.

## **Pruebas**

Los plazos de la prueba pericial se reducen a 3 días, a excepción del otorgado para rendir y ratificar el dictamen que será de 5 días, en el entendido de que cada perito deberá hacerlo en un solo acto.

## **Incidentes**

La acumulación de juicios y la recusación por impedimento, pueden promoverse dentro de los 10 días siguientes a la fecha de notificación del acuerdo por el que se tiene presentada la demanda o, en su caso, la contestación a la ampliación. La acumulación de juicios sólo podrá plantearse en relación a expedientes que se encuentren tramitados en la misma vía.

El incidente de incompetencia será procedente cuando sea promovido por la parte demandada o por el tercero.

El incidente de nulidad de notificaciones y el de recusación de perito se deben interponer dentro del plazo de 3 días siguientes a aquél en el que se conoció el hecho, o se tuvo por designado al perito, y la contraparte deberá contestar la vista en el mismo plazo.

## **Precedentes de Sala Superior<sup>493</sup>**

Las Salas y los magistrados instructores de un juicio en la vía sumaria, podrán apartarse de los precedentes del Pleno y de las Secciones de la Sala Superior del TFJFA, siempre que en la sentencia expresen las razones por las cuales se apartan de los mismos.

## **Modificaciones en el juicio de nulidad en la vía ordinaria**

**a) Domicilio para recibir notificaciones<sup>494</sup>.**- Se establece la obligación de señalar en el escrito inicial de demanda, un domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional del TFJFA competente; anteriormente, únicamente se requería señalar un domicilio ubicado dentro del territorio nacional.

**b) Notificaciones.**- Se introduce el “Boletín Electrónico” como un medio de comunicación oficial electrónica, con la finalidad de simplificar el sistema de notificaciones. Este sistema sustituye en parte a los supuestos de notificación personal a los particulares y por oficio a las autoridades y deroga el sistema de notificaciones vía impresa, es decir, mediante listas autorizadas.

A través de este Boletín se darán a conocer las actuaciones o resoluciones en los juicios contenciosos administrativos federales tramitados ante el TFJFA, al día hábil siguiente de su emisión<sup>495</sup>.

No obstante lo anterior, subsisten las notificaciones personales o por correo certificado con acuse de recibo, en ciertos supuestos tales como requerimientos o prevenciones relacionados con requisitos de la demanda, sentencias, entre otros<sup>496</sup>.

Esta nueva forma de notificación entrará en vigor 240 días después de su publicación en el DOF.

**c) Medidas cautelares.**- Se establece que será el magistrado instructor y no la Sala Regional, quien determine la procedencia de

---

<sup>493</sup> Art. 75, Tercer Párrafo, LFPCA.

<sup>494</sup> Art. 14, fracción I, LFPCA.

<sup>495</sup> Art. 1-A, fracción III y 69, LFPCA.

<sup>496</sup> Art. 67, LFPCA.

medidas cautelares, para lograr así una pronta respuesta al particular afectado por un acto de autoridad<sup>497</sup>.

La solicitud de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado procederá ante el TFJFA, no obstante que la autoridad ejecutora niegue o rechace la garantía, reinicie la ejecución o incluso cuando se haya solicitado la suspensión y la autoridad no haya respondido<sup>498</sup>.

La suspensión será procedente siempre que no se afecte el interés social ni se contravengan disposiciones de orden público y sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado.

Las presentes reformas entrarán en vigor 90 días después de su publicación en el DOF.

Por último, se prevé la procedencia del recurso de queja cuando exista incumplimiento de la resolución que concede la suspensión de la ejecución del acto impugnado y en caso de incumplimiento de cualquier otra medida cautelar. Esta modificación entró en vigor al día siguiente de su publicación en el DOF.

**d) Causales de nulidad<sup>499</sup>.**- Ante la incompetencia de la autoridad emisora de la resolución impugnada, la Sala de cualquier manera deberá estudiar los agravios relacionados con el fondo de la controversia de conformidad con el principio de mayor beneficio.

---

<sup>497</sup> Art. 25 y 27, LFPCA.

<sup>498</sup> Art. 28, LFPCA.

<sup>499</sup> Art. 51, Cuarto Párrafo, LFPCA.

**PUBLICACIONES  
FISCALES**

<b>TÍTULO</b>	<b>FECHA</b>
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 5º DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.	JUEVES 28 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBAN LOS AJUSTES DE TRADUCCIÓN A LOS ARTÍCULOS 3, 11 Y 26; Y AL PUNTO IV, CLÁUSULA A), DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE LA INDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE NUEVA DELHI EL DIEZ DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL SIETE.	JUEVES 28 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL PROTOCOLO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DEL REINO UNIDO DE LA GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE QUE MODIFICA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y GANANCIAS DE CAPITAL, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL 2 DE JUNIO DE 1994, SUSCRITO EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL VEINTITRÉS DE ABRIL DE DOS MIL NUEVE.	MIÉRCOLES 7 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL PROTOCOLO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE AUSTRIA QUE MODIFICA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, Y SU PROTOCOLO, FIRMADOS EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL 13 DE ABRIL DE 2004, SUSCRITO EN VIENA EL 18 DE SEPTIEMBRE DE 2009.	MIÉRCOLES 7 DE ABRIL DE 2010
ANEXOS 1, 7, 10, 11, 12, 14 Y 15 DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 31 DE MARZO DE 2010.	MIÉRCOLES 7 DE ABRIL DE 2010
ANEXO 16 DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009, PUBLICADA EL 31 DE MARZO DE 2010.	VIERNES 16 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.	MIÉRCOLES 28 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN	JUEVES 29 DE ABRIL DE 2010

TRIBUTARIA.	
ESTATUTO DEL SERVICIO FISCAL DE CARRERA.	VIERNES 7 DE MAYO DE 2010
ACUERDO G/SS/2/2010 POR EL QUE SE REFORMA EL REGLAMENTO INTERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	JUEVES 13 DE MAYO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE OTORGA UN ESTÍMULO FISCAL A LAS PERSONAS MORALES Y FIDEICOMISOS AUTORIZADOS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	MIÉRCOLES 26 DE MAYO DE 2010
ANEXOS 2, 3, 4, 9, 11, 12, 13, 17, 18 Y 19 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 11 DE JUNIO DE 2010.	MARTES 15 DE JUNIO DE 2010
ANEXO 14 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 11 DE JUNIO DE 2010.	MARTES 15 DE JUNIO DE 2010
RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA SE SEÑALAN PARA 2010.	MIÉRCOLES 16 DE JUNIO DE 2010
ACUERDO E/JGA/13/2010 MEDIANTE EL CUAL SE EXPIDE EL REGLAMENTO DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PARA DAR CUMPLIMIENTO AL ARTÍCULO 61 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL.	JUEVES 17 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE OTORGA UN ESTÍMULO FISCAL RELACIONADO CON EL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.	VIERNES 25 DE JUNIO DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DE PROTOCOLO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE AUSTRIA QUE MODIFICA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, Y SU PROTOCOLO FIRMADOS EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL 13 DE ABRIL DE 2004.	MIÉRCOLES 30 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN FACILIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA.	MIÉRCOLES 30 DE JUNIO DE 2010
ACUERDO MEDIANTE EL CUAL EL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DELEGA EN EL OFICIAL MAYOR DE LA DEPENDENCIA LA FACULTAD PARA AUTORIZAR LAS EROGACIONES POR CONCEPTO DE GASTOS DE ORDEN SOCIAL, CONGRESOS, CONVENCIONES, EXPOSICIONES, SEMINARIOS, ESPECTÁCULOS CULTURALES O CUALQUIER OTRO TIPO DE FORO O EVENTO ANÁLOGO QUE REQUIERAN EFECTUAR LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DE LA SECRETARÍA.	JUEVES 8 DE JULIO DE 2010
ACUERDO G/21/2010 MEDIANTE EL CUAL SE DECLARA QUE NO CORREN LOS TÉRMINOS PROCESALES PARA LAS SALAS REGIONALES PRIMERA Y SEGUNDA DEL NORESTE Y DEL GOLFO-NORTE.	LUNES 12 DE JULIO DE 2010
TASAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLES A LA ENAJENACIÓN DE GASOLINAS Y DIESEL EN EL MES DE JUNIO DE 2010.	MARTES 13 DE JULIO DE 2010

DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN LOS BENEFICIOS FISCALES QUE SE MENCIONAN, A LOS CONTRIBUYENTES DE LAS ZONAS AFECTADAS DE LOS ESTADOS DE COAHUILA, NUEVO LEÓN Y TAMAULIPAS POR EL FENÓMENO METEOROLÓGICO ALEX.	VIERNES 16 DE JULIO DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE SUDÁFRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN CIUDAD DEL CABO EL DIECINUEVE DE FEBRERO DE DOS MIL NUEVE.	MIÉRCOLES 21 DE JULIO DE 2010
ACUERDO QUE TIENE POR OBJETO ESTABLECER LOS TÉRMINOS PARA LA PROMOCIÓN DE LAS ACCIONES CONDUCTENTES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PAGO ELECTRÓNICO DE SERVICIOS PERSONALES EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.	VIERNES 23 DE JULIO DE 2010
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECE LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUBLICADO EL 21 DE MAYO DE 2008.	VIERNES 23 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE BERMUDAS SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL QUINCE DE OCTUBRE DE DOS MIL NUEVE.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS EN RELACIÓN CON LAS ANTILLAS HOLANDESES SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL PRIMERO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL NUEVE.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL CONSEJO FEDERAL SUIZO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL 3 DE AGOSTO DE 1993, SUSCRITO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL NUEVE.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010
DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE BANCA MÚLTIPLE EN LA TERMINACIÓN ANTICIPADA DE LOS PROGRAMAS HIPOTECARIOS.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010
TASAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLES A LA ENAJENACIÓN DE GASOLINAS Y DIESEL EN EL MES DE JULIO DE 2010.	JUEVES 12 DE AGOSTO DE 2010
RELACIÓN DE ENTIDADES PARAESTATALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL SUJETAS A LA LEY FEDERAL DE LAS ENTIDADES PARAESTATALES Y SU REGLAMENTO.	JUEVES 12 DE AGOSTO DE 2010
REGLAS PARA EL REQUERIMIENTO MÍNIMO DE CAPITAL	LUNES 16 DE AGOSTO DE



BASE DE OPERACIONES DE LAS INSTITUCIONES DE FIANZAS, Y A TRAVÉS DE LAS QUE SE FIJAN LOS REQUISITOS DE LAS SOCIEDADES INMOBILIARIAS DE LAS PROPIAS INSTITUCIONES.	2010
REGLAS PARA EL AJUSTE DE BONOS DE PENSIÓN.	LUNES 16 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE MODIFICAN LAS REGLAS QUE ESTABLECEN FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA EL DEPÓSITO DEL AHORRO SOLIDARIO.	LUNES 16 DE AGOSTO DE 2010
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010 Y SU ANEXO 1-A.	MARTES 14 DE SEPTIEMBRE DE 2010
ANEXO 20 DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 14 DE SEPTIEMBRE DE 2010.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN LOS BENEFICIOS FISCALES QUE SE MENCIONAN, A LOS CONTRIBUYENTES DE LAS ZONAS AFECTADAS DEL ESTADO DE VERACRUZ POR LOS FENÓMENOS METEOROLÓGICOS QUE SE INDICAN.	VIERNES 24 DE SEPTIEMBRE DE 2010
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2011.	LUNES 15 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.	JUEVES 18 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, RELATIVO AL RÉGIMEN FISCAL DE PETRÓLEOS MEXICANOS.	JUEVES 18 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN ARTÍCULO 226 BIS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	VIERNES 19 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.	VIERNES 19 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 2º DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.	VIERNES 19 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MONTEVIDEO, URUGUAY, EL CATORCE DE AGOSTO DE DOS MIL NUEVE.	JUEVES 25 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, FIRMADO EN BOGOTÁ, COLOMBIA, EL TRECE DE AGOSTO DE DOS MIL NUEVE.	JUEVES 25 DE NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PRIMER PÁRRAFO Y	VIERNES 26 DE

SE ADICIONAN TRES PÁRRAFOS AL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.	NOVIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA MANCOMUNIDAD DE LAS BAHAMAS PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, FIRMADO EN PLAYA DEL CARMEN, QUINTANA ROO, MÉXICO, EL VEINTITRÉS DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.	MIÉRCOLES 1 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN PLAYA DEL CARMEN, QUINTANA ROO, MÉXICO, EL VEINTITRÉS DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.	MIÉRCOLES 1 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO QUE ESTABLECE LAS DISPOSICIONES PARA EL OTORGAMIENTO DE AGUINALDO O GRATIFICACIÓN DE FIN DE AÑO, CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DE 2010.	VIERNES 3 DE DICIEMBRE DE 2010
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010 Y SUS ANEXOS 1 Y 1-A (CONTINÚA EN LA TERCERA SECCIÓN).	VIERNES 3 DE DICIEMBRE DE 2010
ANEXOS 3, 7, 10, 11, 12, 14 Y 17 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 3 DE DICIEMBRE DE 2010.	MARTES 7 DE DICIEMBRE DE 2010
PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2011.	MARTES 7 DE DICIEMBRE DE 2010
ANEXO 15 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 3 DE DICIEMBRE DE 2010.	JUEVES 9 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	VIERNES 10 DE DICIEMBRE DE 2010
TASAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLES A LA ENAJENACIÓN DE GASOLINAS Y DIESEL EN EL MES DE NOVIEMBRE DE 2010.	LUNES 13 DE DICIEMBRE DE 2010
CIRCULAR ÚNICA DE SEGUROS.	LUNES 13 DE DICIEMBRE DE 2010
ACUERDO ACDO.SA3.HCT.081210/382.P.DIR, DICTADO POR EL H. CONSEJO TÉCNICO EN SESIÓN CELEBRADA EL 8 DE DICIEMBRE DEL PRESENTE AÑO, RELATIVO A LA APROBACIÓN DE LOS LINEAMIENTOS PARA LA ADOPCIÓN DE LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA (FIEL), EXPEDIDA POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) EN LOS TRÁMITES ELECTRÓNICOS O ACTUACIONES ELECTRÓNICAS ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL	MARTES 14 DE DICIEMBRE DE 2010

SEGURO SOCIAL.	
ACUERDO ACDO.SA3.HCT.081210/383.P.DIR, DICTADO POR EL H. CONSEJO TÉCNICO EN SESIÓN CELEBRADA EL 8 DE DICIEMBRE DEL PRESENTE AÑO, RELATIVO A LA APROBACIÓN DE LOS LINEAMIENTOS DE CARÁCTER GENERAL PARA EL CUMPLIMIENTO DE LO DISPUESTO EN EL APARTADO C, DEL ARTÍCULO 16, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2011, EN MATERIA DE CONDONACIONES CON MOTIVO DE LA REGULARIZACIÓN DE ADEUDOS FISCALES ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.	MARTES 14 DE DICIEMBRE DE 2010
ANEXO 21 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 3 DE DICIEMBRE DE 2010 (CONTINÚA EN LA TERCERA SECCIÓN).	VIERNES 17 DE DICIEMBRE DE 2010
CALENDARIOS DE PRESUPUESTO AUTORIZADOS PARA EL EJERCICIO FISCAL 2011.	MARTES 21 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL CONSEJO FEDERAL SUIZO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL 3 DE AGOSTO DE 1993.	MIÉRCOLES 22 DE DICIEMBRE DE 2010
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA SE SEÑALAN PARA 2010.	MIÉRCOLES 22 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 296 Y SE ADICIONA EL ARTÍCULO 296 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.	MIÉRCOLES 22 DE DICIEMBRE DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EMITEN LAS REGLAS GENERALES PARA LA APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL A PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA NACIONAL.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
CALENDARIO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS PARA EL EJERCICIO FISCAL 2011 DEL RAMO 04 POR UNIDAD RESPONSABLE.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETOS POR LOS QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 172 Y 193 DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY DE FIRMA ELECTRÓNICA PARA EL DISTRITO FEDERAL, EN ACTOS, PROCEDIMIENTOS Y TRÁMITES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL DISTRITO FEDERAL.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
RESOLUCIÓN POR LA QUE SE VALIDAN LOS LINEAMIENTOS QUE DEBERÁN CUMPLIR LAS ORGANIZACIONES CIVILES PARA OBTENER LA CONSTANCIA CON LA QUE SE ACREDITARÁN LOS SUPUESTOS NECESARIOS PARA EL OTORGAMIENTO DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 283 DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL, PRESENTADOS POR LA SECRETARÍA DE DESARROLLO SOCIAL DEL DISTRITO FEDERAL.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
ANTEPROYECTO DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE	LUNES 27 DE DICIEMBRE

MODIFICACIONES A LA RMF PARA 2010 Y ANEXOS.	DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 172 DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.	LUNES 27 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MONTEVIDEO, URUGUAY, EL CATORCE DE AGOSTO DE DOS MIL NUEVE.	MARTES 28 DE DICIEMBRE DE 2010
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010 Y SUS ANEXOS 1 Y 1-A.	MARTES 28 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA MANCOMUNIDAD DE LAS BAHAMAS PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, FIRMADO EN PLAYA DEL CARMEN, QUINTANA ROO, MÉXICO, EL VEINTITRÉS DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.	JUEVES 30 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN PLAYA DEL CARMEN, QUINTANA ROO, MÉXICO, EL VEINTITRÉS DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.	JUEVES 30 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	VIERNES 31 DE DICIEMBRE DE 2010
ANEXOS 5, 7, 8, 10, 15, 17 Y 19 DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, PUBLICADA EL 28 DE DICIEMBRE DE 2010.	VIERNES 31 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO DE PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL DISTRITO FEDERAL PARA EL EJERCICIO FISCAL 2011.	VIERNES 31 DE DICIEMBRE DE 2010

**PUBLICACIONES  
LEGALES**

<b>TÍTULO</b>	<b>FECHA</b>
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DEL SISTEMA DE HORARIO EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MIÉRCOLES 6 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN UN SEGUNDO Y TERCER PÁRRAFOS AL ARTÍCULO ÚNICO DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE EL HORARIO ESTACIONAL QUE SE APLICARÁ EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MIÉRCOLES 6 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN LOS PÁRRAFOS TERCERO Y CUARTO AL ARTÍCULO 181 DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL.	MIÉRCOLES 6 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL.	MIÉRCOLES 6 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 1661 DEL CÓDIGO CIVIL FEDERAL.	JUEVES 28 DE ENERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA LA LEY GENERAL DE CULTURA FÍSICA Y DEPORTE.	JUEVES 28 DE ENERO DE 2010
DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE SALUD.	MARTES 2 DE FEBRERO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS CASAS DE BOLSA.	JUEVES 4 DE FEBRERO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE TURISMO	MIÉRCOLES 17 DE FEBRERO DE 2010
REGLAMENTO DEL ESTADO MAYOR PRESIDENCIAL.	LUNES 8 DE MARZO DE 2010
REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO.	MIÉRCOLES 31 DE MARZO DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY DE PRODUCTOS ORGÁNICOS.	JUEVES 1 DE ABRIL DE 2010
QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009 Y SU ANEXO 22.	JUEVES 1 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UNA FRACCIÓN XV AL ARTÍCULO 13 DE LA LEY GENERAL DE DERECHOS LINGÜÍSTICOS DE LOS PUEBLOS INDÍGENAS.	MARTES 6 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE, Y DE LA LEY GENERAL DE VIDA SILVESTRE.	MARTES 6 DE ABRIL DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL ESTATUTO ORGÁNICO DE	JUEVES 8 DE ABRIL DE 2010

TELECOMUNICACIONES DE MÉXICO.	
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN II, DE LA BASE CUARTA DEL APARTADO C DEL ARTÍCULO 122 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MARTES 27 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 222 DE LA LEY GENERAL DE SALUD.	MARTES 27 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 464 TER DE LA LEY GENERAL DE SALUD.	MARTES 27 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LAS FACCIÓNES IV Y V DEL ARTÍCULO 36 DE LA LEY DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA.	MARTES 27 DE ABRIL DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY FEDERAL DE CINEMATOGRAFÍA.	MIÉRCOLES 28 DE ABRIL DE 2010
REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE SEGURIDAD PÚBLICA.	MIÉRCOLES 28 DE ABRIL DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE EN MATERIA DE AUTORREGULACIÓN Y AUDITORÍAS AMBIENTALES.	JUEVES 29 DE ABRIL DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	LUNES 17 DE MAYO DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY DE LA POLICÍA FEDERAL.	LUNES 17 DE MAYO DE 2010
ESTATUTO ORGÁNICO DEL INSTITUTO PARA LA PROTECCIÓN AL AHORRO BANCARIO.	VIERNES 28 DE MAYO DE 2010
CIRCULAR 17/2010 REGLAS DEL SISTEMA DE PAGOS ELECTRÓNICOS INTERBANCARIOS.	MARTES 15 DE JUNIO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE REFORMA Y ADICIONA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 115 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	MIÉRCOLES 16 DE JUNIO DE 2010
CIRCULAR 18/2010 MODIFICACIÓN A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL A LAS QUE DEBERÁN SUJETARSE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO PARA RECIBIR DEPÓSITOS A LA VISTA CON O SIN CHEQUERA EN MONEDA EXTRAJERA.	MIÉRCOLES 16 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 37, FRACCIÓN I; Y SE ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 33, CON UN TERCER PÁRRAFO, 43, CON UN SEGUNDO PÁRRAFO, Y 44, CON UNA FRACCIÓN VIII, RECORRIÉNDOSE LAS SUBSECUENTES, A LA LEY DE DESARROLLO RURAL SUSTENTABLE.	VIERNES 18 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PRIMER PÁRRAFO Y SE ADICIONA UN TERCER PÁRRAFO AL ARTÍCULO 84 DE LA LEY DE DESARROLLO RURAL SUSTENTABLE.	VIERNES 18 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 429 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL Y 223 BIS DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL.	LUNES 28 DE JUNIO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	LUNES 28 DE JUNIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y	JUEVES 1 DE JULIO DE

DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL SIMILAR POR EL QUE EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS HISTÓRICOS DE LA REVOLUCIÓN MEXICANA AMPLÍA SUS ATRIBUCIONES Y OBJETIVOS; DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA; DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN Y DEL ACUERDO POR EL QUE SE DETERMINA LA COORDINACIÓN EJECUTIVA DE LOS PROGRAMAS Y CALENDARIOS ACORDADOS POR LA COMISIÓN ORGANIZADORA DE LA CONMEMORACIÓN DEL BICENTENARIO DEL INICIO DEL MOVIMIENTO DE INDEPENDENCIA NACIONAL Y DEL CENTENARIO DEL INICIO DE LA REVOLUCIÓN MEXICANA.	2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE POBLACIÓN.	VIERNES 2 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 67 DE LA LEY GENERAL DE VIDA SILVESTRE.	VIERNES 2 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 21 Y 33 DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN, EN MATERIA DE EDUCACIÓN INDÍGENA.	VIERNES 2 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN POSESIÓN DE LOS PARTICULARES Y SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIONES II Y VII, Y 33, ASÍ COMO LA DENOMINACIÓN DEL CAPÍTULO II, DEL TÍTULO SEGUNDO, DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL.	LUNES 5 DE JULIO DE 2010
ACUERDO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA, POR EL QUE SE CREA LA FISCALÍA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN DE DELITOS COMETIDOS CONTRA LA LIBERTAD DE EXPRESIÓN, LA CUAL SE ADSCRIBE A LA OFICINA DEL PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA, Y SE ESTABLECEN SUS FUNCIONES.	LUNES 5 DE JULIO DE 2010
ACUERDO GENERAL 14/2010 DEL PLENO DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, QUE MODIFICA EL DIVERSO ACUERDO GENERAL 13/2007, QUE REGULA EL FUNCIONAMIENTO, SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LAS OFICINAS DE CORRESPONDENCIA COMÚN DE LOS TRIBUNALES DE CIRCUITO Y JUZGADOS DE DISTRITO DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, A FIN DE DEJAR DE CONSIDERAR COMO CASOS URGENTES, EN TÉRMINOS DE DICHO ACUERDO, LAS DEMANDAS DE AMPARO QUE SE PROMUEVAN CONTRA ÓRDENES DE DETENCIÓN NO EJECUTADAS, DE ARRESTO, DE APREHENSIÓN Y DE REAPREHENSIÓN.	VIERNES 9 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EMITE EL MANUAL ADMINISTRATIVO DE APLICACIÓN GENERAL EN MATERIA DE TRANSPARENCIA.	LUNES 12 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES GENERALES PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS, REVISIONES Y VISITAS DE INSPECCIÓN.	LUNES 12 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EXPIDE EL MANUAL	MARTES 12 DE JULIO DE

ADMINISTRATIVO DE APLICACIÓN GENERAL EN MATERIA DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIONES.	2010
ESTATUTO ORGÁNICO DEL INSTITUTO NACIONAL DE LENGUAS INDÍGENAS.	MIÉRCOLES 14 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL MANUAL DE ORGANIZACIÓN DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.	JUEVES 15 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EXPIDE EL MANUAL ADMINISTRATIVO DE APLICACIÓN GENERAL EN MATERIA DE RECURSOS FINANCIEROS.	JUEVES 15 DE JULIO DE 2010
REGLAS DE OPERACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE APOYO DE LA FINANCIERA RURAL PARA ACCEDER AL CRÉDITO Y FOMENTAR LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA PARA EL DESARROLLO RURAL.	JUEVES 15 DE JULIO DE 2010
ESTATUTO ORGÁNICO DE LA COMISIÓN NACIONAL PARA LA PROTECCIÓN Y DEFENSA DE LOS USUARIOS DE SERVICIOS FINANCIEROS.	VIERNES 16 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES EN MATERIA DE RECURSOS MATERIALES Y SERVICIOS GENERALES.	VIERNES 16 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 7 BIS DE LA LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR.	LUNES 19 DE JULIO DE 2010
LINEAMIENTOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES PARA EL NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIOS Y ADMINISTRADORES DE BIENES ASEGURADOS EN LOS PROCEDIMIENTOS PENALES FEDERALES Y PARA CONCEDER LA UTILIZACIÓN DE LOS MISMOS.	LUNES 19 DE JULIO DE 2010
REFORMA AL ESTATUTO ORGÁNICO DE LA FINANCIERA RURAL.	MARTES 20 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL ESTATUTO ORGÁNICO DE LA PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR.	MIÉRCOLES 21 DE JULIO DE 2010
ESTATUTO ORGÁNICO DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS.	MIÉRCOLES 21 DE JULIO DE 2010
ACUERDO QUE ESTABLECE LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS DELEGACIONES Y SUBDELEGACIONES DE LA PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR.	JUEVES 22 DE JULIO DE 2010
ACUERDO GENERAL 11/2010 DEL PLENO DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, QUE MODIFICA EL ARTÍCULO PRIMERO DEL DIVERSO ACUERDO GENERAL 74/2008 DEL PROPIO PLENO, QUE PONE A DISPOSICIÓN DE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES EL USO DE LA VIDEOCONFERENCIA COMO UN MÉTODO ALTERNATIVO PARA EL DESAHOGO DE DILIGENCIAS JUDICIALES.	JUEVES 22 DE JULIO DE 2010
CIRCULAR 22/2010 DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL QUE ESTABLECEN PROHIBICIONES Y LÍMITES AL COBRO DE COMISIONES.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010



DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LAS FRACCIONES I Y IV DEL ARTÍCULO 102, LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 103 Y LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 104; SE ADICIONA EL ARTÍCULO 113 TER; Y SE DEROGA EL ARTÍCULO 113 BIS 7 DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL DISTRITO FEDERAL.	LUNES 26 DE JULIO DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO.	MIÉRCOLES 28 DE JULIO DE 2010
REGLAMENTO DE LA LEY DE OBRAS PÚBLICAS Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS MISMAS.	MIÉRCOLES 28 DE JULIO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN PÁRRAFO TERCERO Y SE RECORRE EL ORDEN DE LOS PÁRRAFOS SUBSECUENTES DEL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	JUEVES 29 DE JULIO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE CREA EL CONSEJO DE ESTABILIDAD DEL SISTEMA FINANCIERO.	JUEVES 29 DE JULIO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS CASAS DE BOLSA.	JUEVES 29 DE JULIO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	JUEVES 29 DE JULIO DE 2010
PROYECTO DE MODIFICACIÓN DE LOS NUMERALES 5.2.1.3 Y 5.3.1.3 DE LA NORMA OFICIAL MEXICANA NOM-029-SCFI-2010, PRÁCTICAS COMERCIALES-REQUISITOS INFORMATIVOS PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE TIEMPO COMPARTIDO, PUBLICADA EL 17 DE MAYO DE 2010.	JUEVES 29 DE JULIO DE 2010
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE DAN A CONOCER LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL PROGRAMA PARA EL DESARROLLO DE LAS INDUSTRIAS DE ALTA TECNOLOGÍA (PRODIAT).	LUNES 2 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE INTERÉS NACIONAL.	LUNES 2 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE MODIFICAN LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE APOYO ALIMENTARIO PARA EL EJERCICIO FISCAL 2010.	JUEVES 5 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO DEL CONSEJO GENERAL POR EL QUE SE REFORMA EL REGLAMENTO INTERIOR DEL INSTITUTO FEDERAL ELECTORAL, A FIN DE INCLUIR A LAS UNIDADES TÉCNICAS DE SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN Y LA DE PLANEACIÓN.	VIERNES 6 DE AGOSTO DE 2010
REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL ESTATUTO ORGÁNICO DE PETRÓLEOS MEXICANOS.	LUNES 9 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EXPIDE EL MANUAL ADMINISTRATIVO DE APLICACIÓN GENERAL EN MATERIA DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO.	LUNES 9 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE EXPIDE EL MANUAL ADMINISTRATIVO DE APLICACIÓN GENERAL EN MATERIA DE OBRAS PÚBLICAS Y SERVICIOS RELACIONADOS CON	LUNES 9 DE AGOSTO DE 2010

LAS MISMAS.	
RESOLUCIÓN POR LA QUE LA COMISIÓN REGULADORA DE ENERGÍA MODIFICA LA METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS CARGOS CORRESPONDIENTES A LOS SERVICIOS DE TRANSMISIÓN QUE PRESTE EL SUMINISTRADOR A LOS PERMISIONARIOS CON CENTRALES DE GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA CON FUENTES DE ENERGÍA RENOVABLE O COGENERACIÓN EFICIENTE.	VIERNES 13 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DE LA DENUNCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS AL CONVENIO CONSTITUTIVO DE LA UNIÓN LATINA, ADOPTADO EN MADRID EL 15 DE MAYO DE 1954.	LUNES 16 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO QUE ADICIONA EL ARTÍCULO 161 BIS AL REGLAMENTO DE INSUMOS PARA LA SALUD.	MARTES 17 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER LA REFORMA DE LAS POLÍTICAS, BASES Y LINEAMIENTOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES PARA LA VENTA DE LOS BIENES MUEBLES, INMUEBLES, ACTIVOS FINANCIEROS Y EMPRESAS QUE LE SON TRANSFERIDOS.	MARTES 17 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL; DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES; DE LA LEY PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES; DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN; DE LA LEY DE ASOCIACIONES RELIGIOSAS Y CULTO PÚBLICO; DE LA LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR Y DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 5 CONSTITUCIONAL RELATIVO AL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES EN EL DISTRITO FEDERAL.	JUEVES 19 DE AGOSTO DE 2010
DISPOSICIÓN ÚNICA DE LA CONDUSEF APLICABLE A LAS ENTIDADES FINANCIERAS.	JUEVES 19 DE AGOSTO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS REGLAS A LAS QUE HABRÁN DE SUJETARSE LAS SOCIEDADES Y FIDEICOMISOS QUE INTERVENGAN EN EL ESTABLECIMIENTO Y OPERACIÓN DE UN MERCADO DE FUTUROS Y OPCIONES COTIZADOS EN BOLSA.	MARTES 24 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE ASCENSOS DE LA ARMADA DE MÉXICO.	VIERNES 27 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO GENERAL NÚMERO 12/2010 DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, POR EL QUE SE ORDENA A LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y A LOS JUZGADOS DE DISTRITO LA SUSPENSIÓN DEL ENVÍO A ESTE ALTO TRIBUNAL DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN EN LOS QUE SE IMPUGNAN LAS LEYES Y LOS DECRETOS QUE REFORMAN Y ADICIONAN LAS CONSTITUCIONES LOCALES PARA RECONOCER EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA VIDA DESDE LA	LUNES 30 DE AGOSTO DE 2010

CONCEPCIÓN O LA FECUNDACIÓN, Y EL APLAZAMIENTO DE LA RESOLUCIÓN DE LOS MISMOS.	
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE TURISMO DEL DISTRITO FEDERAL.	LUNES 30 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE REFORMA EL REGLAMENTO INTERIOR DEL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA.	MARTES 31 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO PROMULGATORIO DEL PROTOCOLO MODIFICATORIO AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA, HECHO EL TREINTA DE JUNIO DE DOS MIL NUEVE.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE DECLARAN TERMINADAS LAS DIVERSAS ACCIONES EXTRAORDINARIAS EN MATERIA DE SALUBRIDAD GENERAL, PARA PREVENIR, CONTROLAR Y COMBATIR LA EXISTENCIA Y TRANSMISIÓN DEL VIRUS DE INFLUENZA ESTACIONAL EPIDÉMICA, ORDENADAS EN EL DIVERSO PUBLICADO EL 25 DE ABRIL DE 2009.	VIERNES 24 DE SEPTIEMBRE DE 2010
REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO.	MARTES 5 DE OCTUBRE DE 2010
ACUERDO DE LA JUNTA DE GOBIERNO DEL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA POR EL QUE SE APRUEBA EL PROGRAMA NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA 2010-2012.	JUEVES 14 DE OCTUBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE ASISTENCIA PRIVADA PARA EL DISTRITO FEDERAL.	MARTES 23 DE NOVIEMBRE DE 2010
REFORMA AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO.	MIÉRCOLES 22 DE DICIEMBRE DE 2010
RESOLUCIÓN DEL H. CONSEJO DE REPRESENTANTES DE LA COMISIÓN NACIONAL DE LOS SALARIOS MÍNIMOS QUE FIJA LOS SALARIOS MÍNIMOS GENERALES Y PROFESIONALES VIGENTES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2011.	JUEVES 23 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 7 Y 40 QUINTUS DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL DISTRITO FEDERAL.	VIERNES 31 DE DICIEMBRE DE 2010

**PUBLICACIONES  
COMERCIO EXTERIOR**

<b>TÍTULO</b>	<b>FECHA</b>
CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009 Y SUS ANEXOS 1, 4, 22 Y 25.	JUEVES 11 DE MARZO DE 2010
SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009.	VIERNES 30 DE ABRIL DE 2010
REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010.	MIÉRCOLES 30 DE JUNIO DE 2010
ANEXOS GLOSARIO DE DEFINICIONES Y ACRÓNIMOS, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28 Y 29 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010, PUBLICADAS EL 30 DE JUNIO DE 2010.	JUEVES 1 DE JULIO DE 2010
ANEXO 1 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010, PUBLICADAS EL 30 DE JUNIO DE 2010.	LUNES 5 DE JULIO DE 2010
ANEXO 22 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010, PUBLICADAS EL 30 DE JUNIO DE 2010.	MARTES 6 DE JULIO DE 2010
NOTA ACLARATORIA AL ANEXO 4 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010, PUBLICADO EL 1 DE JULIO DE 2010.	MIÉRCOLES 7 DE JULIO DE 2010
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA A LA DIVERSA QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA GARANTIZAR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MERCANCIAS SUJETAS A PRECIOS ESTIMADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.	MARTES 20 DE JULIO DE 2010
RESOLUCIÓN POR LA QUE SE DECLARA EL INICIO DEL EXAMEN DE VIGENCIA Y DE LA REVISIÓN DE OFICIO DE LA CUOTA COMPENSATORIA IMPUESTA A LAS IMPORTACIONES DE ACEITE EPOXIDADO DE SOYA ORIGINARIAS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, INDEPENDIENTEMENTE DEL PAÍS DE PROCEDENCIA. ESTA MERCANCÍA SE CLASIFICA EN LA FRACCIÓN ARANCELARIA 1518.00.02 DE LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN.	MIÉRCOLES 28 DE JULIO DE 2010
ANTEPROYECTO. JULIO 29. NUEVA VERSIÓN A LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RMF 2010.	VIERNES 30 DE JULIO DE 2010
VIGÉSIMA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA	MARTES 17 DE AGOSTO DE

SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	2010
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL ARTÍCULO 1 DEL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECE LA TASA APLICABLE DURANTE 2003, DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN, PARA LAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DE AMÉRICA DEL NORTE, POR LO QUE RESPECTA A LAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PUBLICADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002.	MIÉRCOLES 18 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER LA DECISIÓN NO. 62 DE LA COMISIÓN ADMINISTRADORA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA DE VENEZUELA, POR LA QUE SE OTORGA UNA DISPENSA TEMPORAL PARA LA UTILIZACIÓN DE MATERIALES PRODUCIDOS U OBTENIDOS FUERA DE LA ZONA DE LIBRE COMERCIO PARA QUE DETERMINADOS BIENES TEXTILES Y DEL VESTIDO RECIBAN EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL ESTABLECIDO EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA DE VENEZUELA, ADOPTADA EL 27 DE JULIO DE 2010.	VIERNES 20 DE AGOSTO DE 2010
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO QUE ESTABLECE LA CLASIFICACIÓN Y CODIFICACIÓN DE MERCANCÍAS CUYA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN ESTÁ SUJETA A REGULACIÓN POR PARTE DE LA SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES.	VIERNES 27 DE AGOSTO DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL REGISTRO PÚBLICO DE COMERCIO.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
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 SE ESTABLECEN DIVERSOS PROGRAMAS DE PROMOCIÓN SECTORIAL, ASÍ COMO LOS DIVERSOS QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN PARA LA REGIÓN FRONTERIZA Y LA FRANJA FRONTERIZA NORTE, LA TASA O PREFERENCIA ARANCELARIA APLICABLE, RESPECTO DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN PARA LAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DE ALGUNOS PAÍSES CON LOS QUE MÉXICO HA CELEBRADO ACUERDOS COMERCIALES.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
VIGÉSIMA PRIMERA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	JUEVES 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE	JUEVES 28 DE OCTUBRE DE

DA A CONOCER LA TASA APLICABLE DEL 1 DE ABRIL DE 2010 AL 31 DE MARZO DE 2011 DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN PARA LAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DEL JAPÓN.	2010
VIGÉSIMA SEGUNDA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	JUEVES 11 DE NOVIEMBRE DE 2010
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE DAN A CONOCER LOS CUPOS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN DE BIENES TEXTILES Y PRENDAS DE VESTIR NO ORIGINARIOS, SUSCEPTIBLES DE RECIBIR TRATO DE PREFERENCIA ARANCELARIA, CONFORME AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.	LUNES 29 DE NOVIEMBRE DE 2010
RESOLUCIÓN POR LA QUE SE ACEPTAN LAS SOLICITUDES DE PARTE INTERESADA Y SE DECLARA EL INICIO DE LA REVISIÓN DE LAS CUOTAS COMPENSATORIAS IMPUESTAS A LAS IMPORTACIONES DE HULE SINTÉTICO POLIBUTADIENO ESTIRENO EN EMULSIÓN, ORIGINARIAS DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, INDEPENDIENTEMENTE DEL PAÍS DE PROCEDENCIA. ESTA MERCANCÍA SE CLASIFICA EN LA FRACCIÓN ARANCELARIA 4002.19.02 DE LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN.	JUEVES 2 DE DICIEMBRE DE 2010
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010 Y SUS ANEXOS 3 Y 14.	VIERNES 3 DE DICIEMBRE DE 2010
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL DIVERSO PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA MANUFACTURERA, MAQUILADORA Y DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2010 Y SUS ANEXOS 1, 3, 4, 10, 14, 16, 20, 21, 22, 24 Y 26.	VIERNES 24 DE DICIEMBRE DE 2010