

# Actualización Tributaria **2009**

Turanzas, Bravo & Ambrosi  
Abogados Tributarios

31 de diciembre de 2008

Estimados amigos:

Este año no sólo presentamos nuestro análisis legal y fiscal a la reforma menor a la legislación tributaria en México para 2009, sino que hemos analizado algunas cuestiones técnicas y prácticas que han surgido de la aplicación de leyes nuevas en el 2008. Ambos análisis pretenden servir como un compendio de consulta y referencia.

Tal como lo anunciamos el año pasado, la creación de nuevos tributos ha repercutido fundamentalmente sobre contribuyentes cautivos, sin haber logrado incrementar la base de contribuyentes y sin lograr una simplificación administrativa que fomente la inversión productiva en beneficio de una mayor recaudación.

Ante la crisis financiera mundial y el desplome de los precios del petróleo, prevemos la adopción de políticas públicas tendientes a elevar cuantitativamente la recaudación fiscal.

Bajo tal escenario, el papel del Estado Mexicano no debiera limitarse al establecimiento de nuevos tributos y su fiscalización, sino a la promoción de condiciones que brinden seguridad y certeza jurídica.

Tenemos la convicción de que elevar el grado de Estado de Derecho produciría condiciones apropiadas para incentivar las inversiones, nacional y extranjera, con la consecuente derrama económica para el Estado.

En espera de que este análisis preliminar con carácter informativo sea un instrumento de consulta de gran utilidad, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con la presente **Actualización Tributaria 2009**.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi  
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2009** 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 2009**

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: MMIX

Impreso y Hecho en México

### Abreviaturas

Administración General de Grandes Contribuyentes	AGGC
Administración Local de Recaudación	ALR
Administración Local de Servicios al Contribuyente	ALSC
Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes	ARGC
Bolsa Mexicana de Valores	BMV
Contribución Empresarial a Tasa Única (dentro de la iniciativa del impuesto actualmente conocido IETU)	CETU
Código Financiero del Distrito Federal	CFDF
Código Fiscal de la Federación	CFF
Comisión Nacional Bancaria y de Valores	CNBV
Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE	COMENTARIOS
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	CPEUM
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	CUFIN
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida	CUFINRE
Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado el 5 de noviembre de 2007	DECRETO IETU
Distrito Federal	DF
Diario Oficial de la Federación	DOF
Establecimiento Permanente	EP
Estados Unidos de América	EUA
Fideicomisos de Inversión en Bienes Raíces	FIBRAS
International Air Transport Association	IATA
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	IDE
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	IEPS
Impuesto Empresarial a Tasa Única	IETU
Impuesto General de Importación y Exportación	IGIE
Programa de al Industria Manufacturera y Maquiladora de Exportación	IMMEX
Impuesto al Activo	IMPAC
Instituto Mexicano del Seguro Social	IMSS
Instituto Nacional de Estadística y Geografía	INEGI
Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los	INFONAVIT

Trabajadores

Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	ISAN
Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles	ISAI
Impuesto Sobre Nóminas	ISN
Impuesto Sobre la Renta	ISR
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Ley Aduanera	LA
Ley de Comercio Exterior	LCE
Ley de Coordinación Fiscal	LCF
Ley Federal de Derechos del Contribuyente	LFD
Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito	LGOAAC
Ley General de Salud	LGS
Ley General de Sociedades Mercantiles	LGSM
Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	LIDE
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	LIEPS
Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	LIETU
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009	LIF
Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación	LIGIE
Ley del Impuesto al Activo	LIMPAC
Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	LITUV
Ley del Impuesto al Valor Agregado	LIVA
Modelo de Convenio Tributario elaborado por la OCDE	MODELO
Monto Original de la Inversión	MOI
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	OCDE
Organización Mundial de Aduanas	OMA
Organización Mundial de Comercio	OMC
Petróleos Mexicanos	PEMEX
Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	PAMA
Producto Interno Bruto	PIB
Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación	PITEX
Registro de Proveedores Nacionales de Exportación	PRONEX
Programas Sectoriales	PROSEC

Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas	PTU
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	RCFF
Regímenes Fiscales Preferentes	REFIPRES
Fideicomisos de Inversión en Bienes Raíces (Real Estate Investment Trusts)	REIT 'S
Régimen de Pequeños Contribuyentes	REPECOS
Resultado por Posición Monetaria	REPOMO
Registro Federal de Contribuyentes	RFC
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	RISAT
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	RLISR
Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo	RLIMPAC
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	RLIVA
Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2008	RMCE
Resolución Miscelánea Fiscal para 2008	RMF
Registro Nacional de Valores	RNV
Revista del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa	RTJFA
Sistema Automatizado Aduanero Integral	SAAI
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Secretaría de Comunicaciones y Transportes	SCT
Secretaría de Economía	SE
Semanario Judicial de la Federación	SEJUFE
Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano	SENEAM
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP
Sociedad Financiera de Objeto Limitado	SOFOL
Sociedad Financiera de Objeto Múltiple	SOFOM
Secretaría de Salud	SS
Tesorería de la Federación	TESOFE
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	TFJFA
Tratado de Libre Comercio con América del Norte	TLCAN
Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación	TLIGIE

## ÍNDICE

<b>ASPECTOS FISCALES RELEVANTES ANTE UNA CRISIS FINANCIERA .....</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>ASPECTOS FISCALES FINANCIEROS GENERALES.....</b>	<b>1</b>
<b>OPERACIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS.....</b>	<b>4</b>
<b>LIQUIDEZ Y EXTINCIÓN DE PASIVOS .....</b>	<b>8</b>
<b>ENAJENACIÓN DE INVERSIONES.....</b>	<b>9</b>
<b>PAGOS EN ESPECIE Y DACIÓN EN PAGO.....</b>	<b>10</b>
<b>REFIPRES .....</b>	<b>10</b>
<b>OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS / AJUSTES A PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....</b>	<b>11</b>
<b>RESIDENTES EN EL EXTRANJERO .....</b>	<b>13</b>
<b>IMPACTO FINANCIERO DE LOS TRIBUTOS.....</b>	<b>15</b>
<b>IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.....</b>	<b>19</b>
<b>INFORME DEL EJECUTIVO SOBRE APLICACIÓN DEL IETU EN 2008 .....</b>	<b>19</b>
<b>SENTENCIA LIETU / JUZGADOS DE DISTRITO .....</b>	<b>22</b>
<b>INTERPRETACIONES CONTROVERTIDAS IETU 2008.....</b>	<b>30</b>
<b>SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>53</b>
<b>SAT CRITERIOS INTERNOS / CRITERIOS NO VINCULATIVOS .....</b>	<b>53</b>
<b>RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008 .....</b>	<b>60</b>
<b>ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO .....</b>	<b>81</b>
<b>ACTUALIZACIÓN 2008 AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO ....</b>	<b>81</b>

<b>TRATADOS .....</b>	<b>93</b>
<b>TRATADO CON RUSIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>93</b>
<b>TRATADO CON ISLANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>97</b>
<b>TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2009 .....</b>	<b>102</b>
<b>TRATADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR .....</b>	<b>103</b>
<b>TRATADOS EN NEGOCIACIÓN .....</b>	<b>103</b>
 <b>COMERCIO EXTERIOR .....</b>	 <b>105</b>
<b>PUBLICACIONES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR .....</b>	<b>105</b>
<b>INTERPRETACIONES CONTROVERTIDAS 2008 .....</b>	<b>115</b>
 <b>LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN .....</b>	 <b>121</b>
<b>CONTENIDO DE LA LIF .....</b>	<b>121</b>
 <b>TESIS RELEVANTES</b>	
<b>SEJUFE .....</b>	<b>129</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>129</b>
<b>IMPUESTO AL ACTIVO .....</b>	<b>138</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....</b>	<b>140</b>
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN .....</b>	<b>141</b>
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>145</b>
<b>LEY DE AMPARO .....</b>	<b>146</b>
<b>LEY FEDERAL DE DERECHOS .....</b>	<b>148</b>
<b>COMERCIO EXTERIOR .....</b>	<b>150</b>
 <b>TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA</b>	
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN .....</b>	<b>155</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>157</b>
<b>COMERCIO EXTERIOR .....</b>	<b>158</b>
 <b>COMENTARIOS RESOLUCIÓN REFIPRES .....</b>	 <b>161</b>



<b>COMENTARIOS RESOLUCIÓN LIMPAC 2007 .....</b>	<b>168</b>
<b>DIVERSOS.....</b>	<b>175</b>
<b>LEY FEDERAL DE DERECHOS.....</b>	<b>175</b>
<b>IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO .....</b>	<b>182</b>
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.....</b>	<b>187</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS .....</b>	<b>197</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>197</b>
 <b>ANEXOS</b>	
<b>PRINCIPALES PUBLICACIONES FISCALES.....</b>	<b>199</b>
<b>PRINCIPALES PUBLICACIONES LEGALES.....</b>	<b>201</b>
<b>PRINCIPALES PUBLICACIONES COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>205</b>

## **ASPECTOS FISCALES RELEVANTES ANTE UNA CRISIS FINANCIERA**

### **INTRODUCCIÓN**

No cabe duda que uno de los acontecimientos más relevantes en el 2008 ha sido la crisis que impactó a los mercados financieros nacionales e internacionales en los últimos meses; crisis financiera cuyos efectos han penetrado a la mayoría de los sectores económicos.

Ante las precarias condiciones, la labor de los agentes económicos integrantes de la iniciativa privada ha estado focalizada durante estos últimos meses, y sin duda lo estará el próximo año, en la obtención de ahorros financieros y optimización de recursos a efecto de eficientar sus operaciones.

Considerando lo anterior, incluimos en la presente Actualización Tributaria 2009 esta sección dirigida a dichos agentes, en la cual, por una parte se resume el tratamiento impositivo aplicable a algunos conceptos que resultan relevantes ante periodos de incertidumbre económica y volatilidad financiera y, por la otra, se analizan algunos otros por virtud de los cuales es posible optimizar los recursos financieros de las empresas sin necesidad de incurrir en costos fiscales, a efecto de alcanzar el ahorro necesario para su desempeño en el mercado.

### **ASPECTOS FISCALES FINANCIEROS GENERALES**

#### **Régimen IETU intereses<sup>1</sup>**

Por regla general, los intereses no serán considerados como un concepto deducible, y en contrapartida, tampoco serán acumulables. Sin embargo, sí se causará el IETU: *(i)* si los intereses forman parte del precio o, *(ii)* si estamos en presencia de entidades del sistema financiero, en cuyo caso considerarán como ingreso o pérdida derivada

---

<sup>1</sup> Art. 3 fraccs. I y II LIETU.

de la prestación de servicios independientes el margen de intermediación financiera que corresponda.

Dicho margen se considera el resultado de disminuir a los intereses devengados a cargo, los intereses devengados a favor, así como la suma o resta, respectivamente del REPOMO que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen dicho margen, para lo cual se aplicarán las NIFS.

A diferencia de lo que ocurre en ISR, la LIETU expresamente no permite el diferimiento del efecto de los intereses moratorios hasta su cobro efectivo, lo cual seguramente producirá consecuencias adversas al sector financiero mexicano.

### **Deducción créditos incobrables**

**a)** Régimen ISR.<sup>-2</sup> La LISR reconoce como concepto deducible las pérdidas por créditos incobrables en dos casos: (i) cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda o (ii) antes de que se cumpla dicho plazo de prescripción si es notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Es importante señalar que los contribuyentes podrán deducir los créditos incobrables siempre que cuenten con elementos reales y objetivos que acrediten la imposibilidad de su recuperación.

**b)** Régimen IETU.<sup>-3</sup> En la LIETU se limita la deducción de créditos incobrables al permitir dicha deducción única y exclusivamente a integrantes del sistema financiero sujetos al impuesto sobre su margen de intermediación financiera, así como en relación con la exportación de bienes y servicios.

### **Remisión, quita y prescripción<sup>4</sup>**

**a)** Régimen ISR.- Toda vez que no existe una disposición expresa al respecto, resulta cuestionable si personas morales residentes en México deberán considerar como ingresos acumulables aquellas cantidades derivadas de remisiones de deuda, quita o prescripción de créditos.

---

<sup>2</sup> Arts. 29 fracc. VI y 31 fracc. XVI LISR.

<sup>3</sup> Art. 5 fracc. IX LIETU.

<sup>4</sup> Art. 17 LISR.

Al efecto se ha pronunciado la Primera Sala de la SCJN, señalando que dichos montos sí comprenden un ingreso acumulable, al considerar toda modificación positiva en el patrimonio de un contribuyente, ya sea por el aumento de sus activos o disminución de sus pasivos.<sup>5</sup>

No obstante, permanece incierto el momento en que tal ingreso deberá considerarse como acumulable. Al efecto, podría interpretarse que el referido momento de acumulación es: (i) aquél en que prescribe la obligación de pago del crédito, (ii) cuando caducan las facultades del acreedor para legalmente exigir su cobro, o (iii) ante la notoria imposibilidad práctica de cobro –aplicando analógicamente lo dispuesto para la deducción de créditos incobrables-.

**b) Régimen IVA y IETU.-** Tanto en la LIVA como en la LIETU se causa el gravamen conforme al cobro efectivo, lo que implica el pago o la extinción de la obligación con satisfacción del interés del acreedor. Por lo tanto, tratándose de quita y remisión no se presenta tal satisfacción del interés del acreedor, existiendo interpretaciones respecto de la no causación de estos impuestos.

## **Ajuste inflacionario**

La LISR reconoce el efecto de la inflación al considerar su impacto en las deudas y créditos del contribuyente como un concepto acumulable (ganancia inflacionaria)<sup>6</sup> o deducible (pérdida inflacionaria)<sup>7</sup>, según corresponda.

Aun cuando para efectos del ajuste inflacionario se considera como crédito en términos generales el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, y se considera deuda cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, es importante señalar que ciertos conceptos quedan expresamente excluidos -por ejemplo, algunos créditos a cargo de personas físicas cuando no provengan de sus actividades empresariales

---

<sup>5</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2004, COMPRENDE A LA QUITA COMO INGRESO GRAVABLE, SIN QUE SEA NECESARIA UNA MENCIÓN EXPRESA EN EL REFERIDO ORDENAMIENTO. Tesis Aislada de la Primera Sala Novena Época, visible en SEJUFE Tomo XXV, Enero 2007, página 481.

<sup>6</sup> Art. 20, fracc. XI LISR.

<sup>7</sup> Art. 29 fracc. XI LISR.

situación que nuestros tribunales han calificado, mediante precedentes aislados, como violatoria a la garantía de equidad.<sup>8</sup>

## **OPERACIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS**

Dada la volatilidad de los mercados financieros, en estos últimos meses se han celebrado una gran cantidad de operaciones bursátiles y privadas referentes a activos financieros, situación que ha obligado a un gran número de contribuyentes a determinar las ganancias o pérdidas derivadas de los mismos.

Tan sólo en el tercer trimestre del 2008, el promedio diario de operaciones en la BMV observó un crecimiento de 7.2% al pasar de 14,605 operaciones en el tercer trimestre de 2007 a 15,653 en el periodo de referencia, con un valor promedio diario en el mercado local de 4,781 millones de pesos.<sup>9</sup>

Es por ello que a continuación incluimos un resumen de su tratamiento fiscal así como algunas posturas de inconstitucionalidad al respecto.

### **Ganancia en enajenación de acciones**

Los contribuyentes deberán acumular la ganancia derivada de la enajenación de acciones.<sup>10</sup> Dicha ganancia se determinará disminuyendo del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que se enajenen.

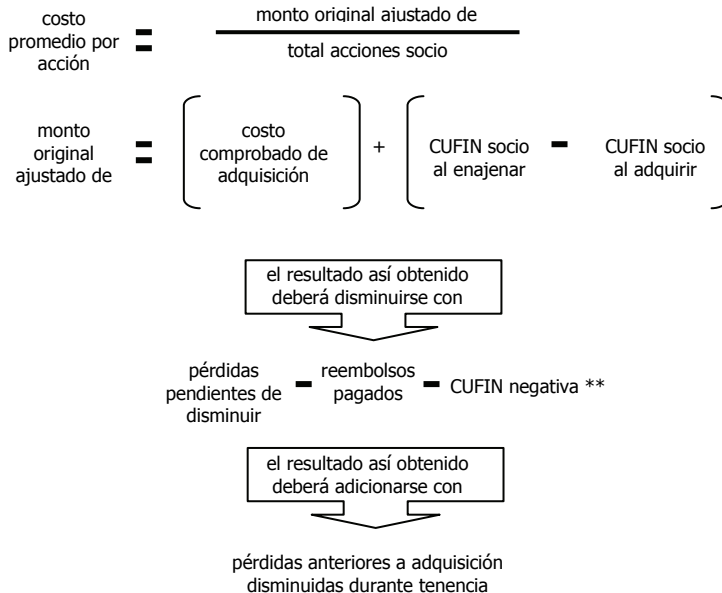
El mecanismo de cálculo del costo promedio por acción de acciones cuya tenencia haya sido superior a 12 meses puede esquematizarse de la siguiente manera:

---

<sup>8</sup> Tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, p. 266, de rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 52, SEGUNDO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 47, FRACCIÓN I, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

<sup>9</sup> Reporte de Resultados de la BMV al Tercer Trimestre de 2008, visible en [www.bmv.com.mx](http://www.bmv.com.mx).

<sup>10</sup> Art. 20 fracc. V LISR.



\* Todos los valores deberán de estar debidamente actualizados

\*\* Diferencia entre (i) la suma del impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 10 de la LISR y las partidas no deducibles para efectos del ISR (excepto intereses pagados a personas físicas o personas morales con fines no lucrativos, reservas para pagos a personal y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas) v (ii) el resultado fiscal, cuando éste sea menor.

Por otro lado, el mecanismo de cálculo del costo promedio por acción de acciones cuya tenencia haya sido de 12 meses o inferior puede resumirse como sigue:

$$\text{costo promedio por acción} = \frac{\text{monto original ajustado de acciones}}{\text{total acciones socio}}$$

$$\text{monto original ajustado de acciones} = \text{costo comprobado de adquisición} - \text{dividendos, reembolsos o utilidades pagadas}$$

\* Todos los valores deberán de estar debidamente actualizados

Se debe resaltar que existe criterio de la SCJN tachando de inconstitucional la distinción de régimen en atención al periodo de "tenencia accionaria", lo cual podría favorecer a los tenedores de acciones con periodo de tenencia menor de 12 meses aplicando por primera vez dicha disposición.<sup>11</sup>

Tratándose de acciones de emisoras residentes en el extranjero, el mecanismo de cálculo del costo promedio por acción puede esquematizarse como sigue:

$$\begin{array}{lcl} \text{costo} & & \\ \text{promedio por} & = & \frac{\text{monto original ajustado de acciones}}{\text{total acciones socio}} \\ \text{acción} & & \end{array}$$
  

$$\begin{array}{lcl} \text{monto original} & & \\ \text{ajustado de} & = & \text{costo} \\ \text{acciones} & & \text{comprobado} \\ & & \text{de adquisición} \end{array} \quad - \quad \text{reembolsos pagados}$$

\* Todos los valores deberán de estar debidamente actualizados

## Pérdidas en enajenación de acciones<sup>12</sup>

Las personas morales podrán deducir las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones en contra y hasta por el monto de ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez ejercicios siguientes en la enajenación de acciones, de ciertos títulos valor y operaciones derivadas de capital.

Al respecto, como señalamos en nuestra Actualización Tributaria 2008, toda vez que se establece un sistema "cedular" consistente en disminuir estas pérdidas contra ganancias del mismo tipo y no contra el total de ingresos acumulables, consideramos que la disposición en cuestión

11 RENTA. EL ARTICULO 24, FRACCIÓN II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER UN TRATO DISTINTO PARA DETERMINAR EL COSTO PROMEDIO POR ACCION ATENDIENDO AL PERIODO DE SU TENENCIA TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, Novena Época, visible en SEJUFE Tomo XXII, diciembre 2005, página 404.

12 Art. 32 fracc. XVII LISR.

vulnera el principio de proporcionalidad tributaria ya reconocido por la SCJN respecto de la redacción de la misma vigente hasta 2007.<sup>13</sup>

### **Pérdidas provenientes de operaciones financieras derivadas<sup>14</sup>**

En la práctica, diversas empresas llevan a cabo operaciones de contenido financiero cuyo régimen fiscal es regulado por la LISR bajo los conceptos de operaciones financieras derivadas con subyacente cotizado u operaciones financieras “simples” (sin subyacente cotizado).

A fechas recientes la referida utilización de esta clase de operaciones ha acaparado la atención de, entre otros, entidades reguladoras de los mismos y diversos agentes económicos por los impactos que en ciertos de ellos marcó el abrupto deslizamiento del tipo de cambio respecto de la moneda extranjera.

A este respecto, por regla general, los contribuyentes podrán deducir las pérdidas provenientes de operaciones financieras derivadas contra el resto de sus ingresos acumulables del ejercicio.

No obstante, en caso de operaciones financieras derivadas contratadas con partes relacionadas, únicamente se podrán deducir cuando los términos convenidos correspondan a los que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>15</sup>

En el caso de operaciones derivadas “simples” (con subyacente no cotizado en mercados reconocidos celebradas con partes relacionadas), las pérdidas podrán deducirse, en adición a lo señalado en el párrafo anterior, siempre y cuando (i) se hubieran ejercido, tratándose generalmente de operaciones de capital, y (ii) hasta por el monto de ganancias obtenidas por el contribuyente en dichas operaciones en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época. Octubre de 2004, página 263, de rubro: RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>14</sup> Art. 22 LISR.

<sup>15</sup> Art. 32, fracc. XIX LISR.

<sup>16</sup> Arts. 23 y 32 fracc. XXIII LISR.



Algunas de las limitantes antes descritas resultan cuestionables desde un punto de vista constitucional, considerando los principios de proporcionalidad, al restringir la disminución de pérdidas en las que efectivamente se incurrió, y de equidad tributaria, al imponer dichas restricciones y limitantes únicamente a operaciones financieras derivadas celebradas con partes relacionadas.

Cabe señalar que las pérdidas provenientes de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios deberán cumplir con los requisitos de deducción de pérdidas en la enajenación de acciones, mismos que resultan a nuestro parecer cuestionables constitucionalmente, como ya se refirió en apartado anterior.

### **LIQUIDEZ Y EXTINCIÓN DE PASIVOS**

Como resultado de la crisis actual, el financiamiento al cual han tenido acceso las empresas se ha visto limitado. De un crecimiento en el crédito otorgado por la banca comercial de 297,963.2 millones de pesos (17.81%) correspondiente al periodo de enero a octubre de 2007, en el mismo periodo durante 2008 únicamente se presentó un crecimiento de 168,634.3 millones de pesos (8.39%).<sup>17</sup>

La escasez de liquidez derivada de la crisis ha obligado a los agentes económicos a recurrir a medios alternos de financiamiento para cubrir sus obligaciones, incluso al punto de implementar esquemas de monetización de activos de las empresas.

A continuación, incluimos una breve reseña de los efectos fiscales aplicables a algunas operaciones.

---

<sup>17</sup> Tabla de referencia de crédito otorgado por la banca comercial según la actividad principal de los prestatarios visible en [www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx).

## ENAJENACIÓN DE INVERSIONES<sup>18</sup>

En términos de la LISR, la deducción de inversiones deberá deducirse mediante la amortización parcial del MOI correspondiente a cada ejercicio.

El referido ordenamiento expresamente señala que cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se podrá deducir en el ejercicio en que esto ocurra el monto pendiente de amortizar.

De igual manera, el citado ordenamiento señala que en caso de enajenación de la inversión el contribuyente queda obligado a acumular la ganancia generada por la misma.

En términos de lo anterior, se podría interpretar la posibilidad de (i) amortizar el MOI pendiente de aplicar y (ii) determinar la ganancia, considerando el ingreso disminuido del “costo fiscal aplicable”.

Al respecto, nuestros tribunales han señalado mediante precedente aislado que, independientemente de la amortización de la MOI pendiente de aplicar, la ganancia acumulable ante la enajenación deberá obtenerse de disminuir del precio de venta el costo de adquisición depreciado sin actualización.<sup>19</sup>

Sin embargo, cabe mencionar que mediante criterio no vinculativo publicado en el DOF, las autoridades han considerado dicha interpretación como una práctica fiscal indebida, pues a su entender únicamente procede la deducción del MOI pendiente de amortizar para calcular la ganancia.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Art. 37 LISR.

<sup>19</sup> IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GANANCIA ACUMULABLE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20 FRACCIÓN V DE LA LEY RELATIVA. DEFINICIÓN Y DETERMINACIÓN. Quinta Época. Segunda Sala Regional Metropolitana. RTFJFA. Septiembre 2006.

<sup>20</sup> Criterio no vinculativo de referencia 02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo.

## **PAGOS EN ESPECIE Y DACIÓN EN PAGO<sup>21</sup>**

Nos hemos referido al tratamiento fiscal aplicable a ciertos activos ante su monetización para la extinción de pasivos, no obstante, es importante mencionar que dichos pasivos en diversas ocasiones también pueden extinguirse mediante la entrega de los referidos bienes como pago en especie o dación en pago.

La ganancia para efectos de ISR derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie se obtiene de considerar como ingreso el valor de avalúo del bien disminuido de las deducciones aplicables conforme a ley.

Resulta cuestionable si dicha mecánica de cálculo del impuesto es aplicable en caso de dación en pago o si por el contrario, debe considerarse como ingreso el monto del pasivo disminuido y no el del valor de avalúo del bien.

Asimismo, es cuestionable si para efectos de la LIETU y la LIVA se causan los impuestos respectivos en el caso de pagos en especie o daciones en pago.<sup>22</sup>

## **REFIPRES**

Hemos señalado que debido a la volatilidad de los mercados financieros, en los últimos meses se realizó un gran número de operaciones con activos financieros. En esta línea, diversas operaciones fueron efectuadas por contribuyentes mexicanos respecto de activos financieros o inversiones ubicadas en el extranjero.

En relación con lo anterior, a continuación se describen algunos temas tributarios relevantes respecto de activos financieros e inversiones ubicadas en el extranjero.

---

<sup>21</sup> Art. 20 fracc. II LISR.

<sup>22</sup> Art. 1-B LIVA y 3 fracc. IV LIETU.

## **Pérdidas en REFIPRES<sup>23</sup>**

En caso de obtener en un ejercicio determinado pérdidas fiscales, los contribuyentes únicamente podrán disminuirlas de utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad o figura jurídica que las generó. Lo anterior, siempre y cuando se conserve a disposición de las autoridades la contabilidad de la entidad o figura jurídica extranjera.

## **Repatriación de capitales**

En relación con este régimen de causación especial, el Poder Ejecutivo ha emitido en los últimos años diversos decretos otorgando beneficios en caso de repatriación de rendimientos y capitales a efecto de permitir a los contribuyentes su regularización.

Ante el actual entorno económico sería razonable y justificable la emisión de un nuevo Decreto que de manera sencilla y anónima permita la repatriación y regularización de recursos a nuestro país.

## **OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS / AJUSTES A PRECIOS DE TRANSFERENCIA<sup>24</sup>**

Los contribuyentes residentes en México que celebren operaciones con partes relacionadas quedan obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando precios y montos de contraprestaciones que hubieran sido utilizados por partes independientes en operaciones comparables.

A efecto de comprobar lo anterior, dichos contribuyentes deberán obtener en cada ejercicio un estudio de precios de transferencia.

En este sentido, existen diversas posturas respecto a la regulación aplicable tratándose de operaciones que abarcan más de un ejercicio – visualizadas como una operación instantánea con consecuencias fiscales en diversos ejercicios y no como una operación de tracto sucesivo-.

En tal caso, es cuestionable que los contribuyentes queden obligados a ajustar el monto de los precios o contraprestaciones pactadas en dichas

---

<sup>23</sup> Arts. 212 y 213 LISR.

<sup>24</sup> Arts. 86 fracc. XII 215 y 216 LISR.

operaciones ante la elaboración del estudio de precios de transferencia de cada ejercicio de acuerdo a las variantes económicas correspondientes o si están obligados a respetar los precios o contraprestaciones pactadas al momento de celebrar la operación.

**a) Argumentos en Contra.**- Destacan como argumentos en contra de la realización de dichos ajustes los siguientes:

- (i) Los estudios de precios de transferencia se deben elaborar tomando en cuenta los precios o montos que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables en la fecha de su celebración, y no así en el ejercicio en que se deba acumular el ingreso o se pretenda aplicar la deducción.
- (ii) Si desde un principio se previó que la operación en cuestión abarcaría más de un ejercicio fiscal, el estudio de precios de transferencia correspondiente debió considerar las posibles variantes futuras a efecto de obtener un valor de mercado acertado y no constreñirse a comparables limitados al ejercicio de su elaboración.

Lo anterior debiera permitir que un estudio de precios de transferencia, al prever valores de mercado futuros, así como históricos, mantenga su vigencia durante el plazo de la obligación pactada.

- (iii) El propósito del régimen de precios de transferencia es que los ingresos y deducciones derivados de operaciones celebradas entre partes relacionadas sean acordes a aquéllos realizadas entre partes independientes.

Bajo este entendido, partes independientes normalmente no realizan ajustes o modificaciones a su contenido obligacional por variaciones en la situación económica o financiera, por lo tanto, partes relacionadas – actuando como partes independientes- tampoco debieran, de manera imperativa, realizar dichos ajustes o modificaciones.

**b) Argumentos a favor.**- Por el contrario, existen los siguientes argumentos para sostener que los estudios de precios de transferencia sí debieran ajustarse de acuerdo a las variables económicas del ejercicio vigente:

- (i) Es imposible determinar, en un ejercicio pasado, el verdadero valor de mercado de ejercicios posteriores, debido a lo impredecible de las alteraciones que pudiesen ocurrir en el mercado.
- (ii) Bajo ciertos escenarios, incluso partes independientes podrían acordar ajustes en sus operaciones al reconocer lo impredecible de las alteraciones en el mercado, así como la necesidad de dichos ajustes para la supervivencia del propio mercado.

### **RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

La crisis financiera y económica actual no es privativa de nuestro país, incluso tiene su origen, y mayores repercusiones hasta la fecha, en el extranjero.

No debe pasarse por alto que los residentes en el extranjero sin EP se encuentran gravados en nuestro país por sus operaciones e inversiones en México, siempre y cuando sus ingresos tengan fuente de riqueza en territorio nacional conforme a la LISR.

Es por ello que en la presente sección nos referimos al régimen aplicable a ciertas operaciones financieras realizadas por residentes en el extranjero en relación con nuestro país.

#### **Intereses<sup>25</sup>**

Tratándose de los ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con EP en el país.

Dicho impuesto se deberá enterar mediante retención aplicando la tasa correspondiente a cada tipo de interés, misma que comprende desde el 4.9%, 10%, 15%, 28% y hasta el 40%.

---

<sup>25</sup> Art. 195 LISR.

## **Reestructuración de créditos y refinanciamiento<sup>26</sup>**

En términos de la LISR, el momento de causación tratándose de ingresos por intereses obtenidos por residentes en el extranjero sin EP es aquél en el que los intereses sean pagados o resulten exigibles.

Al respecto, resulta importante considerar si ante la reestructuración de un crédito o el otorgamiento de un refinanciamiento se actualiza cualquiera de los referidos momentos de causación.

Para estos efectos, entendemos por refinanciamiento la apertura de una nueva línea de crédito para el pago de una anterior.<sup>27</sup>

En este sentido, los intereses del crédito original se podrían pagar con el principal, detonándose el impuesto correspondiente; mientras que el impuesto sobre los intereses del segundo crédito se generará hasta el momento en que sean exigibles o pagados.

En caso de reestructura de un crédito habrá de observarse si la misma constituye una novación (substitución de un crédito por otro) al crédito original o simplemente un convenio modificatorio al mismo.

En el primer caso, los intereses derivados del crédito novado se asimilarán como pagados en términos de la LISR, causándose así el impuesto sobre los mismos; en el segundo supuesto, se causaría el impuesto únicamente por los intereses que de conformidad con el contrato original sean pagados o exigibles.

Cabe señalar que en términos de los tratados que mantiene en vigor nuestro país, existen argumentos para sostener que el momento de causación se identifica con el pago, dejando a un lado el tema de la exigibilidad.

---

<sup>26</sup> Arts. 179 y 195 LISR.

<sup>27</sup> Cabe señalar que nuestros tribunales ya han reconocido que el financiamiento no constituye la figura de anatocismo prohibida por nuestra legislación. Jurisprudencia del Pleno de la SCJN, Novena Época, SEJUFÉ, Tomo VIII, octubre de 1998, página 376, de rubro: CAPITALIZACIÓN DE INTERESES. NO LA CONSTITUYE EL CONTRATO DE APERTURA DE CRÉDITO PARA COBERTURA DE INTERESES (REFINANCIAMIENTO).

## Otros ingresos

En épocas de crisis económica y financiera, una consecuencia esperada es que los particulares incumplan con sus obligaciones o incurran en mora.

A continuación incluimos el tratamiento fiscal de dos eventos que pudieran generar ingresos gravados en México ante el incumplimiento frente y por residentes en el extranjero.

**a) Quita o remisión.**<sup>-28</sup> Ante deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el acreedor que efectúa el perdón de la deuda sea un residente en el país o residente en el extranjero con EP en México.

Tratándose de ingresos no específicamente contemplados por los tratados que nuestro país ha celebrado, habría que analizar si éstos se encuentran o no gravados al tenor de lo dispuesto en los mismos.

**b) Indemnizaciones.**<sup>-29</sup> En caso de ingresos que deriven de indemnizaciones por perjuicios y los derivados de cláusulas penales o convencionales, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el que efectúa el pago de dichos ingresos es un residente en México o un residente en el extranjero con un EP en el país.

En ambos casos, el impuesto se determinará aplicando una tasa del 28% sobre el ingreso (deuda perdonada o indemnización) sin deducción alguna.

## IMPACTO FINANCIERO DE LOS TRIBUTOS

Los beneficios y estímulos incluidos en la legislación fiscal mexicana no sólo se refieren a ahorros netos sobre cantidades adeudadas. Asimismo, se incluyen ciertos beneficios tendientes al diferimiento de impuestos o reducción de pagos anticipados a efecto de permitir a los contribuyentes

---

<sup>28</sup> Art. 206, fracción I LISR.

<sup>29</sup> Art. 206 fracc. III LISR.



una capacidad de respuesta financiera a corto plazo así como un margen mayor para la planeación de los pagos a cargo de sus tesorerías en épocas de escasez de liquidez.

### **Prórroga en el pago de contribuciones<sup>30</sup>**

Los contribuyentes podrán solicitar a las autoridades fiscales autorización para realizar el pago de las contribuciones adeudadas de forma diferida, en un plazo máximo de 12 meses, o en parcialidades, en un plazo máximo de 36 meses, siempre y cuando se cumpla con ciertos requisitos, entre los cuales destacan:

En caso de pago a plazos, se deberá pagar el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización y el pago de las parcialidades deberá ser igual, pagadas en forma mensual y sucesiva.

Se deberán pagar recargos por prórroga a una tasa mensual sobre el saldo insoluto equivalente a 0.75%.

Se deberá garantizar el interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo más la cantidad que resulte de aplicar los recargos correspondientes.

### **Ajuste coeficiente de utilidad<sup>31</sup>**

Las personas morales residentes en México tienen la obligación de realizar pagos provisionales de forma mensual a cuenta del pago anual de ISR. En términos generales, dichos pagos provisionales deben calcularse aplicando a los ingresos nominales obtenidos en cada periodo el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior. El coeficiente de utilidad es un factor que se obtiene al considerar la relación existente entre los ingresos nominales de un ejercicio previo respecto de la utilidad fiscal obtenida en el mismo.

En este sentido, los pagos provisionales de un ejercicio se deben realizar conforme a un factor obtenido con variables de ejercicios anteriores, ello aun cuando las circunstancias del ejercicio en curso sean radicalmente distintas.

---

<sup>30</sup> Art. 66 CFF.

<sup>31</sup> Art. 15 fracc. II LISR.

Es por ello que la LISR prevé una opción para que los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar a los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, puedan, a partir del segundo semestre, y sujetos a ciertos términos y condiciones, solicitar autorización para reducir dicho coeficiente de utilidad.



## **IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

### **INFORME DEL EJECUTIVO SOBRE APLICACIÓN DEL IETU EN 2008**

#### **Resultados IETU**

En la iniciativa de la LIF para 2009, el Ejecutivo Federal presentó al Congreso de la Unión una evaluación de los resultados y efectos en la aplicación del IETU durante el ejercicio fiscal de 2008.<sup>32</sup>

Dentro de los puntos relevantes del estudio preparado por el Gobierno Federal, destacamos los siguientes:

**a) Ventajas de la estructura del IETU.**- Se sostiene que dada la estructura del IETU, se consiguió incrementar la recaudación de ingresos del fisco, así como la promoción de la inversión y desarrollo del país, puesto que se permite la deducción de las inversiones totalmente y de inmediato.

El Ejecutivo afirma que dada la inclusión del principio de simetría fiscal en el diseño de este impuesto, se ha fortalecido la comprobación fiscal, logrando una distribución más equitativa de la carga fiscal entre un mayor número de contribuyentes.

Asimismo, se consideran como ventajas estructurales del IETU, la menor inclusión de tratamientos fiscales preferenciales y su esquema de flujo de efectivo, que logran la instrumentación de un impuesto sencillo, inhibiendo la utilización de planeaciones fiscales.

**b) Impacto en la inflación.**- El Presidente de la República sostiene que el IETU no ha generado presiones inflacionarias, señalando que la inflación observada en enero de 2008 fue de 0.46%, nivel inferior al de 2007 (0.52%). Sin embargo, el Banco Central informó que el IETU sí ha generado presiones inflacionarias, aunque poco significativas.

---

<sup>32</sup> Este informe se emite en cumplimiento al Art. Vigésimo Transitorio LIETU.

El Ejecutivo justifica lo anterior, afirmando que el impuesto propició un menor nivel inflacionario durante 2007, dado que diversos contribuyentes emprendieron acciones tendientes a disminuir inventarios antes de la entrada en vigor del IETU.

Se considera que las principales presiones inflacionarias en México, al igual que en EUA y en algunos países europeos, se deben al alza de precios de materias primas e insumos, tales como alimentos, energéticos y metales básicos.

**c) Inversión**.- Se menciona que, de acuerdo con datos del Banco de Información Económica del INEGI, el crecimiento promedio de inversión en maquinaria y equipo se incrementó en 11.1% en los primeros 5 meses de 2008, respecto al mismo periodo en 2007.

El comportamiento favorable en la inversión parcialmente explica la disminución en la recaudación del IETU observada en los últimos meses del primer semestre de 2008, según lo dispuesto en el estudio en comento.

**d) Actividad económica**.- Según lo establecido en el estudio, la disminución en el ritmo de crecimiento de nuestra economía es provocada por la “desaceleración” en la economía de EUA y no por la entrada en vigor de la LIETU.

Recaudación observada y estimada.- Al momento de elaboración del estudio, se señaló que en 2008 la recaudación del IETU sería 30% menor a lo presupuestado en la LIF para 2008.

Según el Ejecutivo, las principales causas para una menor recaudación son: (i) una menor actividad económica, (ii) ciertas conductas o prácticas indebidas e incumplimiento de obligaciones, y (iii) ciertos factores estacionales y contracción de márgenes de las empresas.

Sin embargo, la suma de la recaudación por ISR, IMPAC y IETU en los 7 primeros meses de 2008, incrementó 13.6% respecto del mismo periodo para 2007.

**e) Prácticas indebidas**.- Como parte de las causas anteriores, vale la pena mencionar que el Ejecutivo ha considerado como prácticas indebidas: (i) la deducción de intereses y de regalías, (ii) la deducción de partidas devengadas en 2007 pagadas en 2008, (iii) la aplicación del crédito por exceso de deducciones en pagos provisionales de 2008, y (iv) la omisión del registro de ingresos.

Asimismo, el Ejecutivo ha observado que existen contribuyentes que prefieren efectuar pagos provisionales de ISR en lugar de los correspondientes al IETU, debido a que estiman que al cierre del ejercicio pagarán el primero, lo que provoca que en los meses en que deben pagar IETU no realicen el entero respectivo.

De igual forma, llama la atención que el Ejecutivo señale que algunas sociedades civiles efectúan pagos a sus integrantes, los cuales constituyen anticipos del pago de remanentes (sic), sujetos a retención del ISR bajo el régimen de salarios y, por tanto, tienen la posibilidad de aplicar el crédito por salarios gravado contra el IETU, incidiendo en una menor recaudación de este impuesto, pero mayor en ISR.

### **Consideraciones adicionales**

Después de haber descrito y revisado las consideraciones del Ejecutivo respecto a la aplicación del IETU en 2008, consideramos importante mencionar algunas ideas a efecto de que el lector pueda efectuar su propio juicio valorativo en torno a la aplicación del IETU en 2008:

- a) Mayores cargas administrativas.- Consideramos que el IETU ha generado mayores cargas administrativas para los contribuyentes, ya que al ser un impuesto con reglas de deducción y acumulación distintas al ISR, obliga a éstos a llevar controles distintos para cada impuesto.
- b) Complejidad en su cumplimiento.- Dada la interacción entre el IETU y el IVA, para efectos de interpretación y aplicación del impuesto, así como la interacción del primero con el ISR, para efectos de su acreditamiento, consideramos que se creó un sistema un tanto complejo para el pago y cumplimiento de obligaciones creadas por el IETU.
- c) Imposición de cargas económicas adicionales.- El hecho de que se prohíba o sólo se permita parcialmente la deducción (o incluso el acreditamiento) de ciertos conceptos, tales como inversiones, inventarios, pérdidas fiscales, etc., ha provocado una mayor carga económica para ciertos contribuyentes, lo cual incluso puede ser más gravoso en una época de crisis como la actual.
- d) Incertidumbre en cuanto a su acreditamiento en otros países.- La entrada en vigor del IETU ha causado incertidumbre para corporaciones internacionales con subsidiarias en México respecto al acreditamiento de este impuesto en contra del impuesto sobre la renta causado en otros países.

**e) Derogación del IMPAC.**- El estudio preparado por el Ejecutivo no hace mención a que, dada la derogación del IMPAC, se introdujeron diversas reglas en torno a la recuperación del IMPAC pagado en ejercicios anteriores, mismas que son cuestionables tanto desde el punto de vista de legalidad, como desde una perspectiva de constitucionalidad.

**f) Impugnación del IETU.**- Es importante apuntar que con motivo de la entrada en vigor del IETU, se promovieron aproximadamente 31,000 juicios de amparo, argumentando los diversos vicios de inconstitucionalidad del impuesto, mismos que se encuentran pendientes de resolución definitiva por parte de la SCJN.

**g) Ampliación de la base de contribuyentes.**- Consideramos que el IETU no ha sido un factor para ampliar la base de contribuyentes. Incluso, éste ha producido diversos efectos sobre los contribuyentes "cautivos". Al respecto, de acuerdo al estudio del Ejecutivo, el 92.9% de los pagos de IETU, fueron efectuados por contribuyentes que se ubican en el decil de ingresos más altos.

**h) Ilusión fiscal.**- En la iniciativa del IETU (en ese momento llamada CETU), se mencionó la necesidad de aprobar dicho impuesto a efecto de sentar bases para mejorar la recaudación a fin de generar bienes y servicios públicos que la sociedad demanda y valora.

En dicho documento se hizo mención a la percepción de la llamada "ilusión fiscal" bajo la cual los contribuyentes pagan impuestos superiores a los servicios públicos recibidos.

A un año de haberse incorporado el IETU al sistema fiscal mexicano, nos cuestionamos si la calidad de los bienes y servicios públicos ha mejorado.

### **SENTENCIA LIETU / JUZGADOS DE DISTRITO**

Con motivo de la entrada en vigor de la LIETU, los contribuyentes interpusieron diversos juicios de amparo en los que se combatieron tanto las disposiciones que regulan el régimen general de la Ley, como aquellas que regulan diversos efectos transitorios.

Mediante acuerdo emitido por el Consejo de la Judicatura Federal, se designaron a los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, como los únicos facultados para resolver en primera instancia todos los juicios de amparo interpuestos en el país, en contra de la LIETU.

Aun cuando la motivación oficial de designar a dichos Juzgados obedeció a la necesidad de uniformar el sentido de las resoluciones, resulta contraproducente y en demérito de la creatividad y análisis del Poder Judicial el que sólo dos juzgados resuelvan un tema tributario de trascendencia nacional.

Adicionalmente, la carga de trabajo de dichos Juzgados seguramente se verá incrementada atendiendo a acciones de amparo que se presenten en contra de diversos actos de aplicación subsecuentes a la entrada en vigor de la LIETU.

No obstante lo anterior, recientemente dichos Juzgados emitieron algunas sentencias en las que han resuelto que las disposiciones de la LIETU no son violatorias de garantías constitucionales.

Cabe señalar que las resoluciones que hayan emitido y lleguen a emitir los citados Juzgados, no serán definitivas y podrán ser combatidas por las partes involucradas a través del recurso de revisión, por lo que será la SCJN quien finalmente resuelva sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la LIETU.

A continuación, se exponen de forma breve las principales consideraciones por parte del Juzgado Sexto de Distrito en San Andrés Cholula, mismas que se aclara, no abarcan todos los temas sujetos a consideración por parte de los contribuyentes.

### **Impuesto mínimo y complementario del ISR**

A criterio del Juez Sexto, el IETU es un gravamen mínimo y complementario del ISR, y no un tributo excesivo y ruinoso para el contribuyente, ya que al permitirse el acreditamiento de este último, implicará que únicamente deba pagarse por concepto de IETU, el excedente entre ambos impuestos, razón por la que no viola garantía alguna.

Contrario a lo resuelto por el Juez, podría sostenerse que el IETU no es un impuesto mínimo y complementario al ISR, puesto que la mecánica



de causación de ambos tributos (flujo en IETU y devengado en ISR) causará distorsiones al efectuar el acreditamiento.

Además, dicho acreditamiento no podrá efectuarse en ejercicios futuros en caso de que no existan cantidades en contra de las cuales se pueda aplicar, y no dará derecho a devolución alguna, como acontecía en el IMPAC.

Tampoco los pagos de IETU no constituyen CUFIN para efectos del ISR, lo que a nuestro parecer producirá situaciones desproporcionales para aquellos contribuyentes que habiendo pagado IETU en cierto ejercicio fiscal, en subsiguientes ejercicios paguen dividendos y causen un ISR sobre estos últimos; de este modo, se desconoce a nivel corporativo, el pago de IETU como gravamen a las utilidades así distribuidas.

## **Intereses**

Se resuelve que la prohibición a la deducción de los intereses cuando éstos no formen parte del precio, no es violatoria del principio de proporcionalidad, ya que considera que la existencia de este tipo de intereses es una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, de ahí que el legislador no se vea obligado a permitir su deducción de manera necesaria.

Continúa señalando que se justifica que no sean deducibles los intereses, pues (i) no resultan ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades gravadas; y (ii) no tienen relación directa con el objeto del impuesto (ingresos percibidos por concepto de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes).

Es criticable lo señalado por el Juez Sexto, puesto que la circunstancia de que no todos los contribuyentes paguen intereses que no forman parte del precio, no significa que gran parte de los causantes no requieran financiamientos para el desarrollo de sus actividades y para la generación de ingresos gravados por el IETU, razón por la que sí deben considerarse como erogaciones ligadas al objeto del tributo.

Cabe señalar que ha sido un argumento reiterado de los tribunales federales el justificar que la prohibición a una deducción no es inconstitucional al derivar de que no todos los contribuyentes requieren incurrir en la misma. Esta línea de pensamiento del Poder Judicial conduciría al extremo de estimar como deducciones constitucionalmente

procedentes sólo a aquellas que resulten universalmente necesarias para los contribuyentes, lo cual resulta criticable por falta de realismo.

### **Regalías entre partes relacionadas**

A criterio del Juez, la distinción entre partes relacionadas e independientes para efectos de la deducibilidad de las regalías, se da en virtud de la coordinación comercial que existe entre ellas, dado que en las primeras hay una vinculación entre sí, por lo que la naturaleza de la correspondencia entre el pagador y el beneficiario no es igual respecto de quienes contratan con partes independientes.

Asimismo, considera que en una relación comercial entre empresas de un mismo grupo, las contraprestaciones no necesariamente son iguales a los valores de mercado que se pactan entre partes independientes, además de que entre partes relacionadas prevalece una ventaja patrimonial recíproca, por lo que la erogación que por concepto de regalías que se realice en ésta no atiende en forma necesaria a la realidad económica o fiscal.

Resulta cuestionable la resolución del Juez de Distrito, puesto que tratándose de pagos de regalías a partes relacionadas o a partes independientes, en ambos casos se trata de erogaciones para usar y gozar de bienes intangibles, necesarios para el desarrollo de una actividad. Adicionalmente, estimamos que el Juez no toma en consideración que existen diversas disposiciones que limitan la realización de operaciones a precios menores a los de mercado (precios de transferencia, reglas de subcapitalización, entre otras), razón por la que no es justificable la prohibición a la deducción de regalías entre partes relacionadas.

### **Sueldos, PTU y previsión social**

Si bien el Juez de Distrito reconoce que los salarios, la previsión social y la PTU son gastos estrictamente indispensables a cargo del patrón, resuelve que no es violatorio de garantías el que no se permita su deducción.

Esto, puesto que la LIETU otorga a los contribuyentes un crédito fiscal por dichos conceptos, que podrán acreditar contra el pago del IETU, siendo la única condición para la aplicación del mismo, que se realicen las retenciones correspondientes a este tipo de conceptos, conforme a la LISR.

No obstante que el Juez de Distrito reconoce la necesidad de disminuir aquellas partidas estrictamente indispensables de la base del IETU, como lo son los sueldos, la PTU y la previsión social, es incorrecto su razonamiento en el sentido de que el crédito y la deducción tendrían la misma finalidad y efecto, puesto que la aplicación del crédito que nos ocupa, está condicionada a que existan cantidades suficientes en contra de las cuales pudiera aplicarse, al no poderse disminuir en ejercicios posteriores, además de que el mismo está limitado al pago de conceptos que en términos de la LISR estén gravados para el trabajador.

## **Pérdidas fiscales**

En la sentencia en análisis, se considera que el legislador no se encontraba obligado a tomar en consideración las inversiones, gastos e ingresos existentes previos a la entrada en vigor de la LIETU, en virtud de que la norma fiscal debe regir desde el momento de su entrada en vigor hacia el futuro, por lo que es razonable que si no se gravan fuentes de riqueza, como son los ingresos efectivamente percibidos, tampoco se permita la deducción de erogaciones realizadas en el pasado, y que dieron lugar a las pérdidas.

El hecho de que se permitiera la disminución de todos los gastos realizados con anterioridad a la entrada en vigor del IETU, desnaturalizaría su esencia de ser un impuesto mínimo y complementario al ISR, ya que en algunos supuestos su monto sería tal, que haría nugatorio el principio fiscal de recaudación de dicho impuesto.

Contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, consideramos que al impedirse la disminución de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, se altera la base real sobre la cual se debe pagar el IETU, al desconocer las erogaciones que dieron origen a las pérdidas y que darán lugar a los ingresos que sí estarán gravados.

Incluso, si fueran correctas las consideraciones del Juez, en el sentido de que la LIETU no debía reconocer partidas generadas con anterioridad a su entrada en vigor, como lo son las pérdidas fiscales, no habría existido razón alguna para incluir en el Decreto IETU del 5 de noviembre de 2007, un crédito por concepto de pérdidas generadas con motivo de deducción inmediata de activos fijos y otros conceptos.

Igualmente, el Juez de Distrito estima que no es retroactivo el que la LIETU no considere a las pérdidas fiscales como un concepto disminuible, no obstante que la LISR prevea un periodo de diez ejercicios para amortizarlas. Ello, en virtud de que la LIETU no afecta el

derecho de los contribuyentes a disminuir las pérdidas fiscales en el ISR, siendo un gravamen distinto a este último.

Al no establecer la LIETU régimen de transición alguno que reconozca el valor de las pérdidas, somos de la opinión que se desconoce un derecho adquirido por los contribuyentes, pues aun cuando se trata de un gravamen distinto al ISR, se trata de tributos complementarios que gravan el ingreso y, por tanto, dicho ordenamiento debió reconocer las partidas que habiendo sido generadas en la LISR, causarían una incidencia en el IETU.

### **IMPAC por recuperar**

El Juez de Distrito considera que la circunstancia de que hasta 2007, el contribuyente pudiera solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubiere efectivamente pagado en el IMPAC en los 10 ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que efectivamente se pagara el ISR, no quiere decir que la mecánica prevista en la LIMPAC abrogada debió ingresar a la esfera jurídica de los derechos de los contribuyentes, pues el legislador posee la facultad de variar las bases de la recaudación, lo que no implica la afectación de derechos adquiridos para tributar sobre una misma base.

Podría sostenerse lo contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, es decir, que por haber enterado cantidades conforme a la abrogada LIMPAC, los contribuyentes adquirieron un derecho a obtener su devolución conforme a la propia mecánica de la citada Ley, al momento en que el ISR pagado fuera mayor, razón por la que la mecánica de devolución limitada que prevé la LIETU, no reconoce debidamente dicho derecho adquirido.

Adicionalmente, a criterio del Juez de Distrito, la posibilidad o imposibilidad de obtener la devolución del IMPAC al 100%, atiende a la situación de cada contribuyente en los diversos ejercicios fiscales involucrados, por lo que al tratarse la LIETU de una norma de carácter general, la determinación de su constitucionalidad no puede hacerse en atención a las características particulares del sujeto a quien se aplica.

Cabe recordar que las limitantes para acceder a la devolución del IMPAC consisten en que el monto sujeto a devolución no puede ser mayor a la diferencia entre el ISR efectivamente pagado en el ejercicio y el IMPAC pagado que haya resultado menor en 2005, 2006 ó 2007, además de que en ningún caso excederá del 10% del tributo por el que se pueda

solicitar devolución, esto es, del monto correspondiente a los 10 ejercicios anteriores.

Por lo anterior, consideramos que no es correcto el análisis efectuado por el Juez de Distrito, puesto que las limitantes establecidas para la devolución del IMPAC no permiten acceder a la devolución del total de dichos importes, con independencia de la situación particular de cada contribuyente.

### **Inventarios al 31 de diciembre de 2007**

El Juez de Distrito considera que en materia tributaria no es posible sostener una forma de tributación en forma indefinida, ya que si bien es cierto, que previo a la entrada en vigor de la LIETU se permitía la deducción del valor de los inventarios en LISR al momento de su enajenación, ello no tiene el alcance de que el legislador tenga la obligación de trasladar esa situación a un nuevo régimen fiscal.

Contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, los contribuyentes del IETU que al 31 de diciembre de 2007 tuvieran inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías, tenían un derecho adquirido para deducirlos al momento de su enajenación, puesto que en ese momento deberán gravar con el IETU el ingreso percibido por dichas ventas, lo cual además atenta contra su verdadera capacidad contributiva, ya que por un lado, no se puede deducir el costo, mientras que sí se debe gravar el ingreso.

### **Inversiones nuevas último cuatrimestre 2007**

El Juez de Distrito considera que la deducción adicional de las inversiones nuevas, efectuadas entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, permite a los contribuyentes disminuir de la base del IETU, el costo de los bienes adquiridos en ese lapso, es decir, con anterioridad a la vigencia de la LIETU, lo cual se traduce en una norma de beneficio que no puede resultar violatoria de garantías, aun cuando se limite a cierto tipo de inversiones y a las realizadas respecto a un periodo determinado.

Si bien reconocemos que el tratamiento otorgado a las inversiones nuevas realizadas entre septiembre y diciembre de 2007 constituye un beneficio, el Juez de Distrito no analiza el hecho de que no existían razones válidas para justificar que dicho beneficio solamente debía corresponder a las inversiones nuevas, además de que resulta arbitrario el periodo respecto al cual debían realizarse dichas inversiones.

## **Inversiones entre 1998 y 2007**

Al igual que en lo que concierne en la mayor parte de las disposiciones transitorias, el Juez de Distrito considera que no es violatorio de garantías el que la LIETU limite el crédito por inversiones realizadas entre 1998 y 2007, a un 5% anual a aplicarse en 10 ejercicios, ya que a su criterio se trata de situaciones generadas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, razón por la que el legislador no estaba obligado a contemplarlas y, por tanto, el que se permitiera disminuirlas, constituye un régimen de beneficio.

Consideramos que no se analizan debidamente las violaciones hechas valer por los contribuyentes, pues si bien es cierto que las inversiones se realizaron con anterioridad a la entrada en vigor de la LIETU, las mismas aún tienen potencial para producir ganancias que estarán gravadas por esta Ley y, por tanto, no se justifica el que los contribuyentes simplemente estén facultados para disminuir un monto máximo del 50% del importe pendiente de deducir en el ISR.

## **Terrenos para desarrollos inmobiliarios**

El Juez de Distrito señala que en virtud de que los contribuyentes pueden deducir las erogaciones efectivamente pagadas durante la vigencia de la LIETU por la adquisición de terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios para su enajenación, no existe violación constitucional alguna por no preverse la disminución de la adquisición de terrenos adquiridos antes de 2008.

Igualmente, resuelve el Juez de Distrito que si bien los terrenos adquiridos para la construcción de desarrollos inmobiliarios, son bienes tangibles, no pueden ser considerados como activos fijos, porque la LISR exige que para que sean considerados como parte integrante del activo fijo, se tenga como finalidad la utilización de los terrenos para el desarrollo de las actividades del contribuyente y no la enajenación dentro del curso normal de sus operaciones, razón por la que a su criterio se justifica el que no formen parte de la deducción adicional para inversiones nuevas del último cuatrimestre de 2007 ni del crédito fiscal para inversiones de 1998 y 2007.

Se estima que el Juez de Distrito deja de tomar en consideración, que aun cuando los terrenos se adquirieron con anterioridad a la vigencia de la LIETU, los mismos se utilizan para el desarrollo propio de las actividades de la construcción, siendo que al enajenarlos, los

contribuyentes sí deberán considerar como gravado el ingreso que perciban.

Por otra parte, llama la atención la inapropiada consideración que hace el Juez de los terrenos como parte del activo fijo, además de que no toma en cuenta la totalidad de los requisitos de esta especie de bienes.

### **Erogaciones correspondientes a actos devengados antes de 2008**

Considerando la mecánica de tributación del IETU, en la que sólo se permite tomar en cuenta un sistema sobre el flujo de efectivo, que utiliza el contribuyente para retribuir a los factores de la producción, a criterio del Juez de Distrito, la capacidad contributiva de los contribuyentes se ve respetada en la medida en que el IETU contempla la posibilidad de deducir las erogaciones efectivamente pagadas que dan lugar a ingresos efectivamente percibidos con motivo de la realización de las actividades empresariales.

Asimismo, la deducibilidad de la erogación que el contribuyente efectuó para realizar una actividad empresarial, con anterioridad a la vigencia de la LIETU, se encontraba regulada en legislaciones diversas, tales como la LIMPAC y la LISR, por lo que a criterio del Juez de Distrito, ello le permitió a los contribuyentes considerar en su momento la incidencia que tuvo dicho gasto para el ISR, en el periodo en que fue efectuado, esto es, antes del 1 de enero de 2008, aun cuando su pago se realizara en diverso periodo.

Consideramos criticable que si el propio Juez de Distrito reconoce que el IETU está sustentado bajo un sistema de flujo de efectivo, señale que no es violatorio de garantías el que no se permita la deducción de erogaciones efectuadas a partir de la entrada en vigor de la LIETU y que se devengaron con anterioridad, puesto que se está distorsionando la propia mecánica de causación del gravamen.

### **INTERPRETACIONES CONTROVERTIDAS IETU 2008**

A lo largo del ejercicio fiscal de 2008 surgieron en el ámbito de aplicación del IETU diversas interpretaciones que han generado incertidumbre jurídica para los contribuyentes. A continuación se enuncian de manera limitativa y no exhaustiva algunas de dichas interpretaciones, mismas que sólo tienen un carácter informativo y de

ninguna manera pretenden representar una opinión, debiéndose analizar conforme a cada caso concreto que se presente en la realidad operativa de los contribuyentes.

### **Deducción aportaciones a fondos de pensión y primas seguros / previsión social**

A lo largo del ejercicio fiscal de 2008 surgió la interpretación si conforme a la LIETU resultan deducibles las aportaciones a planes de pensiones y jubilaciones en beneficio de trabajadores, así como los pagos de primas por seguros de tales trabajadores.

Toda vez que el IETU constituye un gravamen con una base más amplia que el ISR y por ello se permiten ciertas deducciones de forma limitada, las erogaciones que remuneren servicios personales subordinados y que sean ingresos gravables para los trabajadores (de los señalados en el Capítulo I del Título IV de la LISR) no constituyen partidas deducibles, autorizándose al efecto la aplicación de un crédito contra IETU por los salarios gravados.<sup>33</sup>

Al respecto, en las relaciones laborales no todos los ingresos y prestaciones que se otorgan a trabajadores son objeto del ISR, ya que habrá casos en que dichas prestaciones se encuentren exentas (vgr. prestaciones de previsión social), o bien, no sean objeto del ISR (vgr. aportaciones a fondos de pensión o pagos de primas de seguros), pues se encontrarán gravadas (parcialmente o exentas totalmente) al momento en que acontezcan o no las contingencias respectivas.<sup>34</sup>

Por lo que respecta a las aportaciones a fondos de pensiones, podrían no considerarse como un concepto deducible para IETU, pues tales erogaciones no cumplen con los requisitos de deducción de la LIETU al no identificarse con las actividades objeto del impuesto ni existir una simetría fiscal entre el sujeto que efectúa la erogación y el fondo como perceptor del ingreso, lo cual pudiera, en nuestra opinión, implicar violaciones de carácter constitucional, al igual que la no inclusión de este concepto dentro del crédito fiscal para IETU.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> Arts. 5 fracc. I y 8, penúltimo párrafo LIETU.

<sup>34</sup> El artículo 109 de la LISR establece un listado de los ingresos exentos para las personas físicas.

<sup>35</sup> Arts. 5 fracc. I y 6 fracc. I LIETU.



En relación con los pagos de primas de seguros por parte de un patrón y que beneficien a los trabajadores, éstos pudieran considerarse como deducibles para IETU, pues la contratación de un seguro crea condiciones laborales para el desarrollo de las actividades del contribuyente gravadas con el IETU, además de que la compañía de seguros estaría recibiendo un ingreso por la prestación de servicios personales independientes.

### **Interrelación del IETU e ISR en materia de pagos provisionales**

En la Actualización Tributaria 2008 analizamos el procedimiento para el cálculo del IETU del ejercicio, así como la forma en que se deben determinar los pagos provisionales, en la cual expusimos las remisiones o reenvíos entre el IETU y el ISR, en cuanto a la determinación del primero, expresando su carácter de "impuesto de control".

El IETU sustituyó al IMPAC y, al igual que este último, puede conceptualizarse como una especie de ISR "mínimo" cuya interrelación con el ISR puede producir lo siguiente:

- Si el IETU es superior que el ISR, entonces el IETU es pagado por el excedente;
- Si el ISR excede al IETU, entonces el importe del primero es enterado.

Así las cosas, el IETU establece ciertos procedimientos de acreditamiento y compensación que intentan darle el carácter de ISR "mínimo" antes referido.

**a) Aplicación de pagos provisionales conforme a LIETU.**- Los contribuyentes deberán obtener el IETU del ejercicio,<sup>36</sup> restando las deducciones autorizadas a los ingresos gravados y a la diferencia (siempre que los ingresos sean mayores a las deducciones) se aplicará la tasa del 17% en 2009.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Arts. 1 y 8 LIETU.

<sup>37</sup> Art. Cuarto Transitorio LIETU.

Al IETU del ejercicio obtenido conforme al párrafo anterior, se le podrá acreditar el crédito fiscal<sup>38</sup> que nace cuando se generan deducciones superiores a ingresos gravado por la LIETU.

Contra el resultado obtenido, se podrá acreditar el crédito por sueldos y salarios del ejercicio,<sup>39</sup> así como una cantidad equivalente al ISR propio del mismo ejercicio. La cantidad que se obtenga será el IETU del ejercicio a cargo del contribuyente.

A dicho impuesto se le acreditarán los pagos provisionales del IETU efectivamente pagados en el ejercicio.<sup>40</sup> Cuando no sea posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales del IETU, la diferencia se podrá compensar en contra del ISR propio del mismo ejercicio, y sólo en caso de existir un remanente, se podrá solicitar la devolución de dichos pagos provisionales.

**b)** Aplicación de pagos provisionales conforme a RMF.- Opcionalmente, la RMF<sup>41</sup> prevé que en lugar de acreditar los pagos provisionales del IETU en contra del IETU del ejercicio, tal como se prevé en Ley, se podrán compensar en contra del ISR propio a pagar en el mismo ejercicio y hasta por el monto de este último.

Dicha compensación debe ser considerada como ISR efectivamente pagado, lo que permite el acreditamiento de dicho impuesto en contra del IETU del ejercicio, conforme a lo ya comentado.

Si esta alternativa se sigue, el contribuyente no podrá acreditar los importes así compensados en contra del IETU del ejercicio; esto, a efecto de evitar una duplicidad bajo la cual el importe de los pagos provisionales de IETU sean (i) compensados en contra del ISR anual, y (ii) sean acreditables contra el IETU del ejercicio.

Existe un problema de temporalidad en la LIETU que requiere que el ISR propio del ejercicio sea "efectivamente pagado" para acreditarse contra

---

<sup>38</sup> Art. 11 LIETU.

<sup>39</sup> Art. 8 LIETU.

<sup>40</sup> Arts. 9 y 10 LIETU.

<sup>41</sup> Regla I.4.8. RMF.

el IETU del ejercicio<sup>42</sup> y, por otra parte, se exige que el pago del IETU sea realizado conjuntamente con el del ISR.<sup>43</sup>

Para resolver dicho problema, la RMF 2008<sup>44</sup> señala que se considerarán como efectivamente pagados el ISR propio del ejercicio por acreditar y el pago provisional del ISR por acreditar, que se enteren simultáneamente con la declaración del ejercicio o con el pago provisional del IETU, según corresponda.

**c) Comentarios adicionales.**- De una interpretación armónica a las reglas de acreditamiento contenidas en la LIETU y la RMF, tenemos que un contribuyente del IETU cuenta con los siguientes derechos alternativos en materia de pagos provisionales en ese tributo:

- (i) Régimen General. Los pagos provisionales de IETU se pueden acreditar contra el impuesto del ejercicio. En caso de no ser posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales del IETU en contra del impuesto anual, la diferencia se podrá compensar en contra del ISR propio del mismo ejercicio fiscal.
- (ii) Régimen Alternativo. De forma opcional, los pagos provisionales de IETU efectuados en el ejercicio fiscal, pueden ser compensados contra el ISR propio del mismo ejercicio, sin tener que efectuar el acreditamiento previo en contra del IETU del ejercicio; en otras palabras, los pagos provisionales de IETU no serían acreditables contra el propio IETU anual.

Dicho de otro modo, es como si los pagos provisionales de IETU se “transformaran” en pagos provisionales de ISR.

El régimen antes presentado constituye, bajo nuestra visión, prueba de una interrelación clara entre el ISR y el IETU, bajo la cual este último tributo intenta constituir una especie de ISR “mínimo”.

---

<sup>42</sup> Art. 8 LIETU.

<sup>43</sup> Art. 7 LIETU.

<sup>44</sup> Regla I.4.9. RMF.

Lo anterior se ejemplifica con el siguiente cuadro sinóptico.

**A. Régimen General**

IETU del  
Ejercicio a  
Pagar

=

IETU del Ejercicio a  
Cargo del Contribuyente

-

Pagos  
Provisionales del  
IETU pagados

IETU del Ejercicio a  
Cargo del Contribuyente

=

IETU del  
Ejercicio

-

Crédito  
Fiscal

-

Crédito por Sueldos  
y Salarios del  
Ejercicio

-

ISR propio  
del ejercicio

Pago  
ISR

provisional

=

Ingresos  
Nominales

X

Coefficiente  
de utilidad

-

Pagos  
provisionales  
anteriores ISR

**B. Régimen Alternativo**

IETU del  
Ejercicio a  
Pagar

=

IETU del Ejercicio a  
Cargo del Contribuyente

IETU del Ejercicio a  
Cargo del Contribuyente

=

IETU del  
Ejercicio

-

Crédito  
Fiscal

-

Crédito por Sueldos  
y Salarios del  
Ejercicio

-

ISR propio del  
ejercicio  
(Incluye ISR  
acreditado con pagos  
provisionales IETU)

Pago  
ISR

provisional

=

Ingresos  
Nominales

X

Coefficiente  
de utilidad

-

Pagos  
provisionales  
anteriores ISR

-

Pagos  
provisionales  
anteriores  
IETU

**Interpretaciones en materia de deducción de regalías, *know-how* y asistencia técnica**

Como mencionamos en la Actualización Tributaria 2008, en la iniciativa de la CETU se plasmó como lineamiento general la intención del Ejecutivo en gravar no únicamente utilidades, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de producción, excluyéndose así pagos netos de dividendos, intereses y regalías; exclusión que, por lo que se refiere a regalías, sufrió diversas modificaciones durante el proceso legislativo, convirtiéndose así en una disposición recaudadora supuestamente justificada en razonamientos extrafiscales.

Desde la entrada en vigor de la LIETU resultó incierto determinar el alcance de los conceptos de propiedad intelectual e industrial que quedaban excluidos de la base gravable del IETU.

Así, nos avocamos en la presente sección a analizar las distintas posturas que han surgido en el medio fiscal durante el primer ejercicio de vigencia del IETU respecto del alcance de su base gravable en cuanto hace a pagos por regalías, know-how y asistencia técnica.

**a) Pagos por conceptos relacionados con propiedad intelectual e industrial.**- Antes de iniciar nuestro análisis respecto de las distintas interpretaciones referentes a los pagos por regalías, *know-how* y asistencia técnica que son objeto del IETU, consideramos conveniente identificar los distintos conceptos de propiedad intelectual e industrial previstos en la legislación impositiva.

- (i) Regalías.<sup>45</sup> En términos del CFF, se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos.

Dicho ordenamiento aclara que el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

Asimismo, para efectos del Título V de la LISR - residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional- se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenan los bienes o derechos a que se refiere el CFF.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Art. 15-B CFF.

<sup>46</sup> Art. 200 LISR.

- (ii) *Know-how* y otros pagos.<sup>47</sup> Por otro lado, también se consideran como regalías las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar (conocido en la práctica por su denominación en inglés, "*know-how*"), así como los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.
- (iii) Asistencia técnica.<sup>48</sup> Por último, se considera como asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Al efecto, aun cuando se trata en esencia de un servicio estrechamente relacionado con conceptos de propiedad intelectual o industrial, el CFF nos aclara que los pagos por asistencia técnica no se consideran como regalías.

Una vez precisados los conceptos de propiedad intelectual e industrial contemplados en la legislación tributaria, nos avocaremos a analizar las distintas posturas relativas a cuáles de dichos conceptos debieran considerarse afectos al pago del IETU.

- (iv) Conceptos excluidos expresamente por la LIETU. La misma LIETU nos proporciona expresamente ciertos criterios respecto qué pagos por regalías, *know-how* y asistencia técnica deben considerarse afectos al IETU

---

<sup>47</sup> Art. 15-B CFF.

<sup>48</sup> Art. 15-B CFF.

sin necesidad de acudir a una interpretación más extensa.

- (v) Partes no relacionadas.<sup>49</sup> A diferencia de lo dispuesto respecto de otros conceptos excluidos del IETU (ej. intereses, salarios), la LIETU únicamente excluye de su objeto el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes por los que se paguen regalías cuando se trata de operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero.
- (vi) Equipo industrial, comercial o científico.<sup>50</sup> Hemos señalado que en términos del CFF los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos se consideran como regalías. No obstante, la LIETU expresamente señala que dichos pagos sí deberán considerarse como ingresos afectos al IETU.

**b) Regalías por uso y goce en términos de la LIVA.**- Excluidos los conceptos anteriores, la LIETU no considera dentro de las actividades gravadas por la misma al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.

Al respecto, habrá que recordar que en términos de la misma LIETU, dentro del concepto de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes quedan comprendidas aquellas actividades consideradas como tales en la LIVA.<sup>51</sup>

En términos de la LIVA, se entiende por uso o goce temporal de bienes: (i) el arrendamiento, (ii) el usufructo, y (iii) cualquier otro acto por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Art. 3, fracc. I LIETU.

<sup>50</sup> Art. 3, fracc. I LIETU.

<sup>51</sup> Art. 3, fracc. I LIETU.

<sup>52</sup> Art. 19 LIVA.

De acuerdo con nuestra legislación civil y mercantil, así como con distintos precedentes judiciales, el arrendamiento o el usufructo no debieran generar el pago de regalías, por tanto, dichas actividades sí debieran considerarse para efectos del IETU.<sup>53</sup>

Por lo que hace al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la LIVA es limitativa a bienes tangibles, debiéndose considerar el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles como la prestación de un servicio independiente.<sup>54</sup>

De conformidad con lo anterior, de una interpretación sistemática de los ordenamientos fiscales en cuestión, se ha interpretado que únicamente el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes tangibles que den lugar al pago de regalías se deberá considerar como actividad no objeto del IETU.

Siendo así, los pagos por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos industriales o cualquier otro concepto intangible, si debieran considerarse como afectos al pago del IETU.

No obstante lo anterior, la referida interpretación sistemática y literal resulta cuestionable al tener como efecto la inaplicabilidad del régimen especial de regalías en IETU, situación que contraría la teoría de efectividad de la norma.

**c) Enajenación de bienes que generan regalías.**- En ciertos casos, se considerarán como regalías los pagos que se reciban como contraprestación por la enajenación de bienes o derechos cuyo otorgamiento de uso o goce temporal genera regalías conforme al CFF.<sup>55</sup>

Si bien queda claro que dicha disposición no resulta aplicable al IETU, toda vez que la misma es restrictiva al Título V de la LISR -residentes en

<sup>53</sup> REGALÍAS, CARÁCTER DE LOS CONTRATOS DE. Sexta Época. Tesis Aislada. Segunda Sala SCJN. Visible SEJUE. Tercera Parte. XXXII, página 52.

<sup>54</sup> Art. 14, fraccs. I y VI LIVA.

<sup>55</sup> Art. 200 LISR.



el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional-, dicha conclusión se ve respaldada por el mismo texto de la LIETU que limita las actividades excluidas de su objeto a aquellas correspondientes al "otorgamiento del uso y goce temporal de bienes" y no así a la enajenación de los mismos, ello en concordancia con la LIVA.<sup>56</sup>

**d) Know-how y otros pagos.**- Hemos señalado que para efectos del CFF, se consideran regalías los pagos por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar ("know-how").

En este caso, como referimos en nuestra Actualización Tributaria 2008, la obligación de pago de regalías deriva de la enajenación o transmisión de un bien o derecho (obligación de dar), considerado en términos de la LIVA como la prestación de un servicio independiente, y no del otorgamiento del uso o goce temporal de dichos bienes o derechos.<sup>57</sup>

De acuerdo con el texto expreso de la LIETU, pareciera que al no derivar dichas regalías del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes no debieran quedar excluidas del objeto del IETU y por tanto sujetas al mismo.

Este mismo criterio se ha pretendido hacer extensivo a los pagos por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien, los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares, lo cual debiera analizarse caso por caso.

No obstante lo anterior, resulta importante señalar que el Anexo 26 a la RMF incluye el primer criterio no vinculativo en materia de IETU. Dicho criterio cataloga como práctica fiscal indebida el considerar a pagos por transmisión de derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF como actividades objeto del IETU, situación que resulta lamentable considerando los argumentos antes desarrollados, así como por la carente fundamentación en los razonamientos de la autoridad.

---

<sup>56</sup> Art. 8 LIVA.

<sup>57</sup> Art. 14, fraccs. I y VI LIVA.

Sin embargo, no dejamos de advertir que la posible aplicación de este criterio del SAT de dudosa legalidad pudiera dar lugar a acciones ilegales y/o inconstitucionales.

**e) Asistencia Técnica.**- Los pagos correspondientes a asistencia técnica derivan de la prestación de un servicio personal independiente (para efectos civiles y fiscales) y no del otorgamiento del uso o goce temporal de un bien, según expone la LIETU. Más aun, el CFF expresamente señala que los pagos por asistencia técnica no tendrán la naturaleza de regalías.<sup>58</sup>

En esta línea, somos de la opinión que los pagos derivados de la prestación de servicios de asistencia técnica sí se deberán considerar como ingresos gravados para efectos del IETU y por ende un concepto deducible.

**f) Cuadro sinóptico.**- A manera de resumen, el tratamiento aplicable al pago de regalías, *know-how* y asistencia técnica en materia de IETU podría resumirse de la siguiente manera:

Concepto	Actividad según LIVA	Sujeción a IETU	Razonamiento
Regalías pagadas entre partes no relacionadas	N/A	Sí	Disposición expresa de la ley
Uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos	Otorgamiento de uso o goce temporal de bienes	Sí	Disposición expresa de la ley
Uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos industriales	Prestación de servicios independientes	Cuestionable	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interpretación sistemática con LIVA</li> <li>- Efectividad de la norma</li> </ul>
Enajenación de bienes o derechos cuyo otorgamiento de uso o goce temporal genera regalías conforme al CFF	Enajenación de bienes	Sí	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Disposición limitativa LISR</li> <li>- Interpretación literal</li> <li>- Interpretación sistemática con LIVA</li> </ul>

<sup>58</sup> Art. 15-B CFF.

Pagos por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar ("know-how").	Prestación de servicios independientes	Sí, no obstante criterio SAT	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interpretación literal</li> <li>- Interpretación sistemática con LIVA</li> <li>- Proyecto de criterio no vinculativo</li> </ul>
Pagos por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares	Prestación de servicios independientes	Cuestionable	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interpretación literal</li> <li>- Interpretación sistemática con LIVA</li> <li>- Naturaleza obligacional caso por caso</li> <li>- Proyecto de criterio no vinculativo</li> </ul>
Asistencia técnica	Prestación de servicios independientes	Sí	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interpretación literal</li> <li>- Interpretación sistemática con LIVA</li> </ul>

## Diversas interpretaciones en materia de intereses

Con motivo de la entrada en vigor de la LIETU, se ha discutido ampliamente la factibilidad legal de deducir pagos de intereses y otros conceptos asimilados.

**a) Intereses ordinarios.**- Diversas interpretaciones han sostenido que el pago de intereses debe ser considerado como un concepto deducible para efectos del IETU:

- (i) El pago de intereses deriva de la prestación de un servicio independiente y es la contraprestación de una actividad de financiamiento.

Por ende, el interés se debe considerar como el precio pactado por la prestación del servicio (tomando en cuenta la definición de "servicio personal independiente" contenida en la LIETU que remite a la LIVA).

- (ii) La LIETU reconoce que existen intereses que no se consideran parte del precio, por lo cual reconoce implícitamente que hay intereses que sí forman parte del precio.

- (iii) La LIETU permite a integrantes del sistema financiero reconocer a través de atribuir el carácter de ingreso

gravado o deducción autorizada al margen de intermediación financiera, lo que equivale a dar dicho tratamiento a los intereses a favor y a cargo que reciban.

Por lo tanto, al considerar el margen de intermediación financiera como un concepto gravable para efectos del IETU, los intereses pagados por un contribuyente a una institución financiera debieran ser deducibles.

Estimamos que la aplicación de los anteriores argumentos, sería contingente en atención a lo siguiente:

- (i) Existe disposición expresa en la LIETU donde se establece que los intereses no son objeto de dicho impuesto.<sup>59</sup>
- (ii) El catálogo de deducciones contenido en la LIETU<sup>60</sup> es de carácter limitativo.
- (iii) Existen operaciones en donde es posible considerar un componente económico de interés como parte del precio (ej. compraventa a plazos), sin que dicha circunstancia necesariamente atribuya al referido elemento el carácter jurídico de interés.
- (iv) La regulación existente para integrantes del sistema financiero es privativa de dicho sector y no debe ser trasladada o tomada como equivalente o aplicable para el resto de los contribuyentes.
- (v) Atendiendo a una interpretación auténtica de la norma, a la Exposición de Motivos de la CETU, así como a las discusiones en el Congreso respecto de la misma, son claras en el sentido de no considerar a los intereses como objeto del impuesto.

Así las cosas, consideramos que el pago de intereses resulta un concepto no objeto para efecto del IETU y, consecuentemente y a

---

<sup>59</sup> Art. 3 fracc. I LIETU.

<sup>60</sup> Art. 5 LIETU.

reserva de revisarse caso por caso, como regla general no puede ser gravado o deducido para efectos de dicho gravamen.

**b) Intereses moratorios.**- Las instituciones del sistema financiero, además de los ingresos que perciban por la realización de actos gravados, considerarán como ingreso gravado el margen de intermediación financiera para efectos del IETU.

Dicho margen de intermediación financiera se obtiene disminuyendo a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo.

La LIETU no menciona expresamente si los intereses moratorios se encuentran incluidos dentro del margen de intermediación financiera; sin embargo, dada su naturaleza, existen interpretaciones en el sentido que deben ser incluidos en dicho cálculo, más aun cuando la propia LIETU<sup>61</sup> señala que deberán considerarse intereses, para aquellos que les aplica el mencionado margen de intermediación financiera, todos aquellos establecidos como tales en la LISR.<sup>62</sup>

Bajo tal interpretación, los intereses moratorios deben ser incluidos dentro del margen de intermediación financiera al momento en que éstos se devenguen.

Sin embargo, en materia de ISR los intereses moratorios se acumulan diferidamente hasta que los mismos sean efectivamente cobrados a partir del cuarto mes de mora; por su parte para efectos del IETU los intereses moratorios se regirán únicamente conforme a reglas de devengo, al existir disposición expresa al respecto.

En materia de IVA, existe regla de diferimiento equivalente similar a la del ISR.

Es de señalarse que existen interpretaciones en el sentido que si la LIETU remite expresamente a la LIVA, la regla de diferimiento sería aplicable para el primero de los ordenamientos.

---

<sup>61</sup> Art. 3, fracc. II LIETU.

<sup>62</sup> Para efectos del artículo 9 de la LISR, se considerarán intereses, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, a los rendimientos de crédito de cualquier clase.

Consideramos que la anterior discusión se reflejaría más en un ámbito de constitucionalidad y no de estricta legalidad, pues la LIETU, a nuestro parecer, es clara al respecto.

**c) Factoraje.-** El IETU se causa, entre otros supuestos, por la enajenación de bienes y prestación de servicios bajo un esquema de “flujo de efectivo” similar al de la LIVA.

La enajenación de bienes cuyo derecho de cobro se puede afectar en un esquema de factoraje, se considerará realizada al momento de su “cobro efectivo”, considerando para tales efectos las reglas de la LIVA.

En materia de factoraje, la LIVA, y por tanto la LIETU, establecen un régimen optativo para considerar que la contraprestación pactada se percibe: (i) al momento de efectuar la transmisión de la cuenta por cobrar, o bien, (ii) al momento de cobro efectivo de la misma.

En términos de la LIETU se consideran deducibles, entre otros conceptos, las erogaciones efectuadas para adquirir un bien, así como los descuentos siempre que “los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley”.

La transmisión de la cuenta por cobrar derivada de una enajenación de un bien o prestación de un servicio, pudiere no corresponder a una erogación para adquirir o recibir un servicio, y tampoco a algún otro concepto deducible señalado en la LIETU.<sup>63</sup>

Por otro lado, consideramos que los descuentos señalados en la LIETU como conceptos deducibles, se refieren a aquellos casos donde el contribuyente recibe el pago de la contraprestación (gravándose en su totalidad) pero retribuye vía descuento un monto al comprador, situación que no se presenta en un factoraje.

Así, se podrá generar un efecto desfavorable para aquellos que afecten cuentas por cobrar en factoraje, toda vez que deberán considerar como ingreso gravado la totalidad de la contraprestación pactada con el cliente derivada de la enajenación de un bien o la prestación de un servicio, sin poder deducir de forma alguna el descuento derivado del factoraje financiero.

---

<sup>63</sup> Art. 5 LIVA.

De prevalecer esta situación, consideramos deberá ser atendida por las autoridades fiscales, tomando en cuenta que en una época de crisis como la que enfrentamos, la falta de liquidez podría obligar a celebrar contratos de factoraje, pero al no poder deducir el "descuento" otorgado en dicho esquema, se podría desincentivar esta operación que podría implicar una vía de salvación para muchas entidades con problemas de flujo.

## Obligaciones extinguidas en forma diversa al pago

A continuación se analiza la diferencia y falta de simetría que existen en la LIETU respecto del momento de gravamen de un ingreso objeto de dicho impuesto y la deducción correspondiente que se presenta en aquellos casos en donde una obligación se extingue por un medio diverso al pago (novación, compensación, remisión, condonación, etc.).

**a) Gravamen conforme a LIVA.**- El IETU es una contribución que grava ingresos obtenidos por la realización de: (i) enajenación de bienes, (ii) prestación de servicios independientes, y (iii) otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Aun cuando el IETU se puede considerar como un impuesto sobre ingresos, curiosamente los conceptos que se entenderán como objeto de dicho impuesto, se definen por remisión expresa en la LIVA.

De igual forma y como regla general, el momento de causación del IETU se define mediante remisión al momento de causación establecido en la LIVA.

Dicha remisión, asumimos, obedece a que ambos impuestos se detonan bajo una base de flujo de efectivo. Al respecto, la LIETU<sup>64</sup> establece que los ingresos se obtienen "cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones a las actividades previstas en el artículo 1 de esta Ley, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la LIVA".

Por remisión expresa debemos atender a lo que la LIVA establece, en específico considerando dos supuestos de "cobro efectivo", a saber:

---

<sup>64</sup> Art. 3 fracc. IV LIETU.

- (i) En el momento del cobro efectivo, entendido éste como la recepción de lo debido visto desde la óptica del acreedor, es decir, cuando el deudor cumple su obligación o paga.
- (ii) Cuando el “interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones”.

Al existir un cumplimiento o pago de la contraprestación que da origen al pago del IETU (enajenación, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce), no cabe duda que dicho impuesto se causa.

Sin embargo, existen otros supuestos en donde el acreedor no recibe el cumplimiento de lo debido –pago-, pero se extingue la obligación respectiva, como podría ser una dación en pago, una novación, una compensación, etc.

En dichos casos donde se extingue la obligación, habrá que analizar si efectivamente existe una satisfacción del interés del acreedor, para determinar entonces si se causa el IETU (y en paralelo el IVA).

No todos los métodos extintivos de obligaciones implican una satisfacción del interés del acreedor, por lo que no necesariamente se detonará el IETU al extinguirse una obligación por vía diferente a la del pago.

Por lo anterior, es recomendable analizar caso por caso para determinar si, acorde a los principios doctrinales y diversas tesis emitidas por nuestros tribunales, la terminación de una obligación de pago por un medio distinto (novación, dación en pago, compensación, condonación, etc.), detona el impuesto que nos ocupa.

**b) Momento de deducción.**- Uno de los requisitos de las deducciones de la LIETU es que las mismas sean “efectivamente pagadas al momento de su deducción”.

En este sentido, la LIETU señala como regla particular<sup>65</sup>, que se entiende efectivamente pagado también en aquellos casos cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.

---

<sup>65</sup> Existe otra regla particular aplicable a pagos efectuados con cheque y títulos otorgados en garantía.



De igual manera, se señala como regla especial que se presume que la suscripción de un título de crédito por el contribuyente/acreedor constituye garantía del pago y que, únicamente en este supuesto, se entenderá efectuado el pago cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción.

De lo anterior podemos observar que:

- (i) Al igual que en el IVA acreditable, la erogación deducible en el IETU debe ser efectivamente pagada (cumplimiento de lo debido).
- (ii) No se establece remisión alguna a la LIVA y tampoco a la LIETU que establezca el momento de deducción. Al contrario, se restringen los métodos que se “asimilan al pago”, al señalar únicamente una compensación o dación en pago.
- (iii) A nuestro parecer, de manera indebida únicamente se permite considerar “efectivamente pagado” por cualquier otro medio de extinción de las obligaciones, cuando se emite un pagaré como garantía.

Por lo anterior, consideramos que cabría la posibilidad de interpretar que en la LIETU no existe una simetría entre el momento de causación y el momento de deducción en algunos casos en donde el quantum de una operación gravada se cumpla mediante otras vías que no sean el pago, la compensación o dación en pago.

A diferencia de la LIVA, donde tanto para el momento de causación como para el acreditamiento, se requiere la “efectiva erogación o pago” o la extinción de la obligación con satisfacción del acreedor, en la LIETU existe una diferenciación para los momentos de causación y deducción.

Esta falta de simetría podría generar una distorsión en donde una misma operación es gravada para el acreedor o contribuyente y no deducible en ese momento para el deudor que cumple la obligación.

Un ejemplo de esta “distorsión” podría ocurrir en una operación donde se enajena un bien (acto gravado por la LIETU) y el deudor decide

capitalizar la deuda, situación en la cual se podría considerar que existe una confusión (como medio de extinción de obligaciones), en donde el acreedor-vendedor deberá tomar como gravada la contraprestación respectiva, mientras que la sociedad que capitalizó el adeudo, no podría deducir el monto correspondiente.

Para tales efectos, se tendría que acudir a analizar el caso concreto para observar si aplicando otras reglas especiales de la LIETU, se puede considerar que efectivamente se paga la contraprestación debida (i.e. emisión de un pagaré como garantía y posterior extinción de la obligación de pago por "cualquier otra vía").

### **Suscripción de capital con pago en especie**

En el ámbito corporativo es común observar la constitución de sociedades o inclusión de nuevos accionistas a una ya constituida, mediante una suscripción de capital y su pago mediante una aportación en especie.

Al suscribir capital el nuevo accionista se ve obligado a cubrir el monto suscrito ya sea con la entrega de numerario, o bien, con la aportación de un bien que pasará a formar parte del patrimonio de la entidad que sufre el incremento respectivo.<sup>66</sup>

En una suscripción de capital es claro que ocurre el otorgamiento de la calidad de socio/accionista o un incremento de participación de un socio/accionista previo en la entidad correspondiente, lo que conlleva que éste sea titular de una serie de derechos y prerrogativas (económicas y corporativas).<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Art. 89 y Art. 95 LGSM.

<sup>67</sup> Esta circunstancia ha sido plenamente reconocida por diversos doctrinarios así como nuestros tribunales federales, como se desprende de la tesis de rubro SOCIEDADES RESCISIÓN. LA LEY NO CONTEMPLA A LA. COMO CAUSA DE DISOLUCIÓN PARCIAL DE LA RELACIÓN DE LA SOCIEDAD CON SUS SOCIOS. Octava Época. SEJUE. Noviembre 1994 Página 535., donde señala: *".....por virtud de la aportación de un socio no se contraen entre la sociedad como ente jurídico y la nueva socia obligaciones recíprocas o sinalagmáticas, antes bien, por virtud de la aportación aludida el socio adquiere diversos derechos y prerrogativas que en su caso puede hacer valer en términos de lo que prevé la Ley General de Sociedades Mercantiles..."*

En contraparte, el accionista/socio aportante está obligado a cubrir la suscripción respectiva, para lo cual, según lo mencionado, es posible que la cubra mediante un pago en especie.

En este sentido, existe una relación de acreedor -accionista- y deudor -sociedad- respecto de diversos derechos corporativos, como también una relación acreedor –sociedad- y deudor –accionista- respecto del monto suscrito y no pagado.

En materia del IETU se debe recordar que una de las supuestas finalidades de dicha contribución era incentivar la adquisición de activos, mediante una deducción inmediata o total para efecto de determinar la base de dicho impuesto.

La LIETU reconoce dentro del catálogo de las deducciones autorizadas, las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes que utilicen para realizar las actividades gravadas por dicho impuesto o para la administración de las mismas, o inclusive, para la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a ingresos sujetos al IETU.

Dentro de los requisitos que deben cumplir las deducciones en materia de IETU, se destacan que las erogaciones hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción.<sup>68</sup>

Para tales efectos, se remite a la LIVA al concepto de cobro efectivo (pago y extinción de la obligación de pago por medio diverso, siempre que exista "satisfacción del interés del acreedor").<sup>69</sup>

Sin embargo, la LIETU se ha interpretado en el sentido de restringir el concepto de "cobro efectivo", dejando únicamente como supuestos aplicables, el pago y la extinción mediante compensación o dación en pago.<sup>70</sup>

Tomando en cuenta lo anterior, surge la interrogante si en una suscripción de capital con pago de la misma en especie, la entidad que

---

<sup>68</sup> Art. 6 fracc. IV LIETU.

<sup>69</sup> Art. 1-B LIVA.

<sup>70</sup> Art. 6 I LIETU.

recibe el bien puede o no considerar el valor del bien aportado como un concepto deducible.

Es de señalarse que existen interpretaciones en el medio fiscal sosteniendo que dicha aportación no genera una erogación para la sociedad que ve incrementado su capital y que recibe un pago en especie.

De igual manera, bajo dicha postura, resulta cuestionable si la adquisición del bien (vía aportación) se entiende que ha sido "efectivamente pagada", pues como se mencionó, la transmisión del bien en cuestión ocurrió por parte de su anterior propietario para cumplir o extinguir una obligación.

La sociedad que recibe, en términos de esta interpretación, no está erogando cantidad alguna con motivo de la adquisición respectiva, no existe un pago efectivo, ni una compensación o dación en pago.

Cabe señalar que la dación en pago mencionada en la LIETU comprende los casos donde el adquirente es deudor y éste paga con un medio diverso al pactado o con un bien distinto al numerario.

Sin embargo, en el caso de una suscripción con pago mediante la transmisión de un bien distinto al numerario, la sociedad no es deudora del accionista, no recibe nada a cambio, al contrario, es el acreedor frente al accionista por el monto aportado, situación que podría conllevar a una interpretación bajo la cual se niegue la procedencia de la deducción respectiva.

Al respecto, en la Tercera Modificación a la RMF se incluyó una regla que al parecer aclara esta situación, pero únicamente para entidades del sistema financiero.<sup>71</sup>

Consideramos que la autoridad debiese clarificar para todos los contribuyentes que la deducción de bienes aportados en especie sí es posible al tenor de lo dispuesto por la LIETU, eliminando así esta posible interpretación, de carácter negativo y contraria a la finalidad de la LIETU.

---

<sup>71</sup> Regla I.4.23 RMF.



## SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### SAT CRITERIOS INTERNOS / CRITERIOS NO VINCULATIVOS

Durante el ejercicio fiscal de 2008, el SAT dio a conocer, a través de su página de Internet nuevos criterios normativos y mediante publicación en el DOF (Anexo 26 de la RMF), en ciertos casos, de criterios no vinculativos en materia fiscal federal.<sup>72</sup>

Dichos criterios son de carácter interno y al no constituir una fuente formal de derecho en materia fiscal, no generan obligaciones a los contribuyentes, por lo que éstos pueden válidamente apartarse de su texto siempre que existan elementos legales para ello.

No obstante lo anterior, la propia autoridad fiscal ha señalado que, tratándose de los criterios no vinculantes, mediante los cuales se pretende alertar a los particulares de prácticas fiscales indebidas, su observancia será minuciosamente fiscalizada.

A continuación se mencionan los criterios emitidos (y modificados, en su caso) en 2008:

#### **Criterios Normativos**

El 1 de diciembre de 2008 se publicaron en la página de Internet del SAT los siguientes criterios:

**a)** Créditos fiscales firmes. - Se considera que un crédito fiscal ha quedado firme, cuando: *(i)* no se haya impugnado por el particular dentro de los plazos legales; *(ii)* habiendo sido impugnado, el particular se desiste del medio de defensa promovido; o, *(iii)* se emita resolución que confirme su validez, deseche o sobresea el recurso o juicio interpuesto (siempre que la resolución no admita ningún medio de defensa, o el mismo no se promueva dentro del plazo establecido).

---

<sup>72</sup> Art. 33, frac. IV, inciso h) y penúltimo párrafo CFF y Regla I.2.11.2. RMF.

Si bien los supuestos anteriores pueden deducirse del análisis de las normas aplicables en materia procesal fiscal y administrativa, resulta importante tomar en cuenta los efectos que pueden producirse a partir del momento en que un crédito fiscal adquiere firmeza.

Entre otros efectos que pueden surgir, están el que: (i) a partir de ese momento, la autoridad fiscal podrá compensar el crédito fiscal contra las cantidades que el contribuyente tuviera derecho a recuperar del fisco federal; (ii) si se hubiere constituido como garantía del interés fiscal un depósito en dinero, se ordenará su aplicación a la TESOFE y (iii) el contribuyente que tenga a su cargo el crédito fiscal, quedará impedido para contratar con las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal.

Resulta relevante mencionar que en la práctica se ha inobservado este criterio, pues la autoridad ha efectuado compensaciones de oficio respecto de créditos que no se encuentran firmes (que han sido combatidos y debidamente garantizados).

**b) Comprobantes simplificados.**- Se aclara que los contribuyentes, personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, relativas a la enajenación de bienes o a la prestación de servicios al público en general, pueden emitir comprobantes simplificados sin que sea obligatorio que los mismos incluyan la leyenda "efectos fiscales al pago".<sup>73</sup>

Con independencia de este criterio, en el RCFF se establece cuáles son los requisitos que deberán cumplir los comprobantes simplificados, y entre ellos no se encuentra el de incluir la leyenda referida.<sup>74</sup>

**c) Operaciones tesorería / Comprobación.**- Tratándose de empresas de un grupo con obligaciones recíprocas (operaciones de tesorería centralizada), es común que las obligaciones se extingan sin flujo real de efectivo.

---

<sup>73</sup> La obligación de incluir dicha leyenda en los comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes personas físicas sujetas al régimen de ingresos por actividades empresariales, se encuentra prevista en el 133, fracc. III LISR.

<sup>74</sup> Arts. 29-A fraccs. I, II y III CFF y 37 RCFF.

Las operaciones son deducibles para ISR, aun cuando las obligaciones que les dan origen (de cuantía mayor a \$2,000) no se cumplan o extingan a través del pago con cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o monedero electrónico.<sup>75</sup>

Al ser deducibles para efectos de la LISR, las empresas pueden también acreditar el IVA que se hubiere causado en relación con las operaciones efectuadas con las demás empresas del grupo.<sup>76</sup>

Aunque aparentemente el anterior constituye un criterio especial, consideramos que esta interpretación debe ser aplicable tratándose de todos aquellos contribuyentes que cumplen sus obligaciones mediante un pago en especie, o que las extinguen por virtud de dación en pago o compensación de deudas.

**d) Ofrecimiento de mercancías en donación antes de su destrucción.**- En ciertas circunstancias, resulta inviable el poder cumplir con el requisito de deducibilidad para efectos del ISR de bienes que hubieren perdido su valor, consistente en su previo ofrecimiento en donación a ciertas donatarias autorizadas antes de su destrucción.<sup>77</sup>

De forma acertada, la autoridad fiscal reconoce que los contribuyentes no incumplen con el requisito descrito, cuando se vean impedidos para ello debido a que otro ordenamiento o disposición legal aplicable (relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes), prohíba expresamente su donación, o establezca un destino específico para los mismos.

**e) Crédito comercial (sobreprecio pagado por la adquisición de bienes).**- No será deducible para el ISR el crédito comercial, entendido por la autoridad fiscal como "el sobreprecio pagado por el contribuyente respecto del valor real, nominal o de mercado de un bien adquirido".<sup>78</sup>

Cabe señalar que la LISR señala en el Título V, relativo a los ingresos percibidos por residentes en el extranjero de fuente de riqueza en México, que el crédito comercial lo constituye el monto de la

---

<sup>75</sup> Art. 31, fracc. III LISR y Regla I.3.4.1. RMF.

<sup>76</sup> Art. 5, fracc. I LIVA.

<sup>77</sup> Arts. 31, fracc. XXII LISR y 87 y 88 RLISR.

<sup>78</sup> Art. 32, frac. XXII LISR.



contraprestación pactada que exceda al precio de mercado de los activos de una empresa.<sup>79</sup>

Aun cuando el valor utilizado en ley como referencia para determinar un posible crédito comercial es el valor de mercado de un bien, resulta criticable este criterio al incluir valores adicionales como el valor real o nominal, pues deja en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes.

Asimismo, tal como dispone la LISR, en ciertos casos como sucede tratándose de la ganancia derivada de la enajenación de acciones, no resulta aplicable la regla relativa al crédito comercial.

**f) Deducción inmediata autobuses.**- Se derogó el criterio normativo denominado "Deducción inmediata de autobuses, camiones de carga, tracto-camiones y remolques". Es aplicable a los contribuyentes que se dedican al autotransporte público federal de carga o de pasajeros, al haberse incluido su contenido en el RLISR.

Conforme a este último (y antes, en términos del criterio normativo derogado), dichos sujetos podrán efectuar la deducción inmediata de los bienes señalados en el párrafo anterior, siempre y cuando la prestación del servicio tenga como origen o destino las áreas metropolitanas a que se refiere la LISR.<sup>80</sup>

## **Criterios No Vinculativos**

**a) Sociedades Cooperativas.**- El 9 de enero de 2008, se publicó en el DOF una nueva modificación al criterio no vinculativo relacionado con "Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social"<sup>81</sup>, en virtud del cual se dieron a conocer supuestos concretos que el SAT considera como prácticas indebidas, y que consisten en lo siguiente:

- (i) Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa

<sup>79</sup> Art. 206, fracc. IV LISR.

<sup>80</sup> Art. 282 del Reglamento LISR y 221-A LISR.

<sup>81</sup> Criterio 05/ISR.

para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.

- (ii) La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social,<sup>82</sup> así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.
- (iii) Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Cabe señalar que el criterio anterior también será aplicable tratándose de sociedades en nombre colectivo o en comandita simple que utilicen la figura de pago de alimentos a sus socios industriales.

Adicionalmente, mediante el comunicado de prensa de fecha 16 de junio de 2008, publicado en la página de Internet del SAT, se dio a conocer que la emisión de dicho criterio se debía a las conductas de evasión fiscal detectadas en los esquemas de suministro de personal (outsourcing) que se realizan utilizando la naturaleza jurídica de las sociedades mercantiles mencionadas.

Las conductas de evasión consistían en transferir a los trabajadores de las empresas a las sociedades mercantiles mencionadas, con el propósito de evitar el pago de PTU, impuestos federales y locales, así como contribuciones de seguridad social.

Por lo anterior, en un esfuerzo conjunto entre el SAT, el IMSS y el INFONAVIT, se anunció que estas autoridades realizarían, en una primera etapa, auditorías a sociedades cooperativas, así como a las empresas y empresarios vinculados, despachos de consultores y asesores de las mismas.

Al día de hoy, la autoridad fiscal ha revelado que existen algunos casos en los cuales, inclusive, se ha iniciado un procedimiento de carácter

---

<sup>82</sup> Fondo constituido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas.

penal en contra de las personas involucradas en esta clase de prácticas indebidas.

**b) No deducibilidad de PTU.**<sup>-83</sup> Mediante adición al Anexo 26 de la RMF, publicada el 26 de diciembre de 2008, la autoridad fiscal considera que no es procedente interpretar que, por virtud de los amparos que se concedieron a favor de los contribuyentes quejosos, sobre el derecho a deducir la PTU pagada a sus trabajadores en los ejercicios 2002, 2003 y/o 2004, de conformidad con el sistema legal establecido en la LISR durante dichos periodos, se pueda deducir la PTU para efectos del ISR a partir del 2005.

Lo anterior es así, ya que las sentencias favorables obtenidas por los particulares no pueden tener aplicación sobre ejercicios posteriores a 2004, considerando que las reformas a la LISR en vigor a partir de 2005 deben entenderse como un nuevo sistema normativo, en virtud del cual se estableció que la PTU pagada a los trabajadores no sería deducible y únicamente podría disminuirse de la utilidad fiscal obtenida.

La postura de la autoridad fiscal, además de ser congruente con el reciente pronunciamiento de la SCJN en esta materia, se apeg a al principio de relatividad de las sentencias que rige en el juicio de amparo, en donde el efecto protector de aquéllas únicamente alcanza al texto legal que fue materia de análisis en el juicio, y no así a sus reformas o, inclusive, a una ley posterior que reproduzca su contenido.

Aun cuando ha habido opiniones en el sentido de que la PTU pagada a los trabajadores pudiera seguirse considerando como un gasto estrictamente indispensable para la obtención de ingresos, y por ende deducible aun cuando se establezca también como un concepto disminuible de la utilidad fiscal, es de apuntarse que este tema ya ha sido resuelto por precedente de la SCJN, tal como se desprende del apartado correspondiente de esta Actualización Tributaria.

**c) Pagos por regalías con y entre partes relacionadas (know-how).**<sup>-84</sup> El 26 de diciembre de 2008 se incluyó criterio mediante el cual

---

<sup>83</sup> Criterio 17/ISR. No deducibilidad de la PTU pagada a los trabajadores a partir del 2005.

<sup>84</sup> Criterio 01/IETU Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales,

las autoridades consideran que conforme a la LIETU, no se entenderán dentro de las actividades gravadas por la misma, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.

Adicionalmente, a criterio de la autoridad fiscal, cualquier pago que se efectúe por concepto de regalías, con la excepción del pago por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, no es objeto de la ley cuando se efectúe entre partes relacionadas.

Más aun, el SAT señala que no son objeto del IETU los ingresos que deriven de la transmisión de los derechos de bienes intangibles previstos en el artículo 15-B del CFF (transferencia de tecnología y experiencias industriales, comerciales y científicas o *know-how*).

Al respecto, la autoridad fiscal parte de una interpretación cuestionable de la LIETU de que toda regalía, incluso las que remuneran pagos por concepto de transferencia de tecnología y *know-how* (obligaciones diferentes al uso o goce temporal) están excluidas del objeto del tributo, tal como hemos hecho valer en el capítulo del IETU de la presente Actualización Tributaria.<sup>85</sup>

**d) Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación.**<sup>86</sup> Mediante inclusión publicada el 26 de diciembre de 2008, la autoridad fiscal considera que bajo el concepto de "alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación", se encuentran a los que resulten de la combinación de productos que, por sí solos y por su destino ordinario, pueden ser consumidos sin necesidad de someterse a un proceso de elaboración adicional, cuando queden a disposición del adquirente los instrumentos o utensilios necesarios para su cocción o calentamiento.

En consecuencia de este criterio, la enajenación de dichos alimentos estaría gravada a la tasa del 15% o del 10% (zona fronteriza), según corresponda, para efectos del IVA.<sup>87</sup>

---

comerciales o científicas no son objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

<sup>85</sup> Art. 3 fracc. I, párrafo segundo LIETU.

<sup>86</sup> Criterio 02/IVA. Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación.

<sup>87</sup> Art. 2-A frac. I, último párrafo LIVA.

Desde nuestra perspectiva, este criterio pudiera ser contrario a lo dispuesto en la RMF,<sup>88</sup> la cual excluye claramente del concepto mencionado a aquéllos alimentos que requieren ser sometidos a un proceso de cocción o fritura para su consumo, por parte del adquirente, con posterioridad a su adquisición.

## **RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008**

En el presente apartado, se hace un análisis sobre el estado que guarda la RMF para 2008 y sus tres modificaciones efectuadas al 1º de enero del 2009.

El 1 de junio entró en vigor la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, salvo por lo que respecta a las reglas relativas al IDE, que entraron en vigor a partir del 1 de julio, todas con vigencia hasta el 30 de abril de 2009.

La estructura de la RMF para 2008, se aparta de la que año con año publicaba el SAT, ya que esta se conforma de dos Libros. El LIBRO I refiere a las reglas de carácter sustantivo, mientras que el LIBRO II atiende a las normas adjetivas o de procedimiento para la realización de trámites fiscales.

Resulta poco afortunada la estructura de la RMF 2008, puesto que contrario a lo pretendido, se complica su consulta; sin embargo, reconocemos que el cambio parece atender al fin (loable) de simplificación administrativa que tanto requiere nuestro sistema legal tributario.

### **Nueva Resolución Miscelánea**

Las principales modificaciones a partir de la entrada en vigor de la RMF fueron las siguientes:

**a) Disposiciones Generales.-** Trámites fiscales.<sup>89</sup> Derivado de la creación del Anexo 1-A de la RMF, en el que se especifica cómo deben

---

<sup>88</sup> Regla I.5.3.1., inciso II RMF.

<sup>89</sup> Regla II.1.1 RMF.

efectuarse los trámites fiscales y qué tipo de información y/o documentación se requiere para cada uno de ellos, los contribuyentes deben observar lo dispuesto en dicho anexo para la realización de trámites fiscales ante las dependencias del SAT (vgr. inscripción al RFC, solicitudes de devolución, avisos, etc.).

Para poder conocer qué resulta necesario para la realización de un trámite en específico, los contribuyentes deben consultar el LIBRO II de la RMF, así como el Anexo 1-A de la misma.

**b) Código Fiscal de la Federación.**

(i) Contrataciones con Gobierno Federal.<sup>90</sup> Se modifica el procedimiento que debe seguirse para contratar con entidades del Gobierno Federal, destacándose que deberán ser los contribuyentes los que presenten la solicitud de opinión ante las autoridades fiscales sobre su situación fiscal, y ya no las dependencias con las que contratan. Este nuevo procedimiento sólo aplicará para contrataciones que superen los \$300,000.00.

(ii) Devoluciones y compensaciones.<sup>91</sup> De forma general, se reproducen las mismas reglas que se contenían en el pasado, adicionándose que para las solicitudes de devolución y/o avisos de compensación, se deberán seguir las guías de requisitos fiscales contenidas en el Anexo 1-A de la RMF.

Con el fin de descentralizar la recepción de los avisos de compensación de contribuyentes que son competencia de la AGGC, éstos podrán presentar dichos avisos en las ALSC que anteriormente correspondían a las hoy desaparecidas ARGC.

(iii) Inscripción RFC / Fedatarios públicos.<sup>92</sup> Las reglas atinentes al RFC fueron adicionadas con las referencias al Anexo 1-A de la RMF, destacando que las personas

<sup>90</sup> Regla I.2.1.16 RMF.

<sup>91</sup> Capítulos I.2.2 y II.2.2 RMF.

<sup>92</sup> Reglas I.2.3.1.5 y II.2.3.1.5 RMF.

físicas que tengan calidad de socios, asociados o accionistas de personas morales que se constituyan ante fedatarios públicos, podrán inscribirse al RFC ante ellos, en caso de no haberlo hecho antes. Esta facilidad también la podrán tener las personas físicas que enajenen inmuebles.

- (iv) Suspensión PAE / Garantía.<sup>93</sup> La autoridad competente para solicitar la suspensión del PAE, así como para garantizar el interés fiscal, será la ALSC y no la que notifica el crédito fiscal. Resulta cuestionable esta facultad para la ALSC, ya que de conformidad con el RISAT, quien tiene dicha facultad es la autoridad recaudadora (ALR).

### **c) Impuesto Sobre la Renta.**

- (i) Enajenación bursátil de acciones por sociedades de inversión.<sup>94</sup> En línea con la reforma en vigor a partir del 2 de octubre de 2007 en materia de exención y gravamen por enajenación de acciones bursátiles, el intermediario financiero debe efectuar la retención de ISR cuando la sociedad de inversión enajene acciones de su cartera que represente el 10% o más de las emisoras, siempre que el volumen enajenado ubique a una persona física o grupo de personas en el supuesto de enajenar indirectamente el 10% o más de las acciones de la emisora en un periodo de 24 meses.
- (ii) Acreditamiento de controladora del ISR retenido por sector financiero a controladas.<sup>95</sup> Nos parece plausible el que, cumpliendo con ciertos requisitos, las controladoras puedan acreditar contra el ISR anual de consolidación fiscal o contra los pagos provisionales consolidados, las retenciones de ISR a sus controladas por las instituciones del sector financiero en proporción de la participación consolidable.

---

<sup>93</sup> Regla II.2.11.2 RMF.

<sup>94</sup> Regla I.3.3.7 RMF.

<sup>95</sup> Regla I.3.5.3 RMF.

- (iii) Donatarias que realicen obras o servicios públicos.<sup>96</sup> Se incluyen como tales (que pueden recibir autorización para recibir donativos deducibles) a aquéllas que lleven a cabo actividades cívicas de promoción y fomento de la actuación adecuada por parte de los ciudadanos, y que no conlleven ni impliquen proselitismo electoral, político, partidista o religioso.
- (iv) Información sobre uso y destino de donativos por donatarias autorizadas.<sup>97</sup> Deben poner a disposición del público en general esta información a través del programa electrónico que se de a conocer en la página de Internet del SAT, la que dispone los diversos rubros informativos correspondientes a los dos ejercicios inmediatos anteriores.
- (v) Declaración anual ingresos por préstamos, donativos y premios.<sup>98</sup> Las personas físicas que obtengan ingresos en el ejercicio fiscal por préstamos, donativos y premios que individualmente o en su conjunto no excedieron de \$600,000.00 (antes el límite era de \$1'000,000.00) deberán informar en la declaración del ejercicio sobre dichos ingresos.
- (vi) Cálculo intereses nominales de instrumentos bursátiles por custodios y administradores del sector financiero.<sup>99</sup> En regla que entró en vigor el 3 de julio de 2007<sup>100</sup> se permitió que las instituciones financieras calculen intereses nominales generados por estos títulos, sumando los rendimientos pagados y, en su caso, la utilidad por su enajenación o redención.

<sup>96</sup> Regla I.3. 9.3 RMF.

<sup>97</sup> Reglas I.3.9.10 y II. 3.7.5 RMF.

<sup>98</sup> Regla I.3.11.2 RMF.

<sup>99</sup> Regla I.3.17.3 RMF.

<sup>100</sup> Regla 3.17.16. RMF 2007.



Al efecto, se adiciona la metodología de cálculo, para establecer que cuando el costo promedio ponderado sea superior a la venta o al valor de redención, dicha diferencia se podrá restar de los rendimientos pagados por el título para determinar el mencionado interés nominal, pero sin que dicha diferencia sea superior a los rendimientos pagados.

(vii) Factor acumulación intereses y ganancia cambiaria por inversiones en el extranjero.<sup>101</sup> El factor de acumulación para el ejercicio fiscal de 2007, (aplicable sobre el importe del depósito o inversión al inicio del ejercicio) es de 0.034. Llamó la atención que conforme al RLISR, dicho factor debió ser publicado en el DOF a más tardar en el mes de febrero del año siguiente al que corresponda.

(viii) Ingresos no sujetos a REFIPRES generados a través de entidades o figuras transparentes.<sup>102</sup> A nuestro entender, se aclaró que la excepción al régimen de REFIPRES sólo existe cuando hay carencia de control efectivo o el control en la administración en el primer nivel corporativo. Lo anterior debido a la redacción equívoca de esta regla para 2007.<sup>103</sup>

Nos parece congruente con la filosofía y régimen que nos ocupa, el que la excepción que se comenta se ampliara para los casos de carencia de control efectivo o el control en la administración que se tenga en más de un nivel corporativo.

(ix) Registro de bancos, entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones y fondos de inversión en el extranjero.<sup>104</sup> La información atinente a este Registro se publica en la página de Internet del

---

<sup>101</sup> Regla I.3.17.12 RMF.

<sup>102</sup> Regla I.3.23.1 RMF.

<sup>103</sup> Regla 3.24.1. RMF 2007.

<sup>104</sup> Reglas II.3.13 RMF.

SAT en lugar del Anexo 17 de la RMF que se publicaba en el DOF.

No obstante, las solicitudes de inscripción y renovación de inscripciones se deberán presentar en el domicilio del Centro Nacional de Consulta del SAT, en México, Distrito Federal.

**d) Impuesto Empresarial a Tasa Única.**- Operaciones realizadas a través de fideicomisos. Sujetos exentos.<sup>105</sup> Se incorpora una nueva regla mediante la cual se reitera el que las instituciones fiduciarias no deberán cumplir con las obligaciones establecidas en la LIETU, en aquellos casos en que los fideicomisarios o en su caso el fideicomitente se encuentren exentos por la totalidad de sus ingresos.

**e) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

(i) Faltantes de marbetes o precintos.<sup>106</sup> Cuando existan faltantes en marbetes o precintos recibidos, se prevé un procedimiento para la solicitar la entrega de dichos faltantes. No procede su entrega si la solicitud es presentada fuera del plazo de 30 días posteriores a la recepción de los marbetes o precintos incompletos.

(ii) Pérdida o deterioro de marbetes o precintos.<sup>107</sup> Se señala explícitamente que no serán sustituidos los marbetes o precintos que hayan sido objeto de pérdida por caso fortuito o fuerza mayor, o deterioro.

(iii) Causal para la baja en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas.<sup>108</sup> El no encontrarse activo en el padrón de importadores es causal para la baja en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas.

**f) Impuestos a los Depósitos en Efectivo.**

---

<sup>105</sup> Regla I.4.15 RMF.

<sup>106</sup> Regla II.6.11 RMF.

<sup>107</sup> Regla II.6.12 RMF.

<sup>108</sup> Regla II.6.23 RMF.

- (i) Depósitos en cuentas a nombre de fideicomisos.<sup>109</sup> Los depósitos efectuados en cuentas a nombre de fideicomisos, se entienden realizados a favor de los fideicomisarios, siempre que éstos puedan ser identificados.
- (ii) Depósitos a comisionistas.<sup>110</sup> Los depósitos realizados a comisionistas mercantiles actuando por cuenta de instituciones de crédito, se entienden realizados a favor de estas últimas.  
  
Los depósitos realizados a favor de sociedades mercantiles que lleven a cabo operaciones con el público en general y que actúen como comisionistas de terceros, se consideran realizados a favor de tales terceros, siempre que la institución de crédito otorgue constancias de recaudación a tales terceros y se cumplan ciertos requisitos.
- (iii) Personas morales exentas.<sup>111</sup> Para aplicar la exención deberán sujetarse a los procedimientos de especificaciones técnicas para validación de contribuyentes personas morales exentas del IDE. Además, se establecen disposiciones para el caso de que tales personas adquieran o pierdan la calidad de sujetos obligados al pago del IDE.
- (iv) Pago de primas en instituciones de seguros.<sup>112</sup> Se encuentran exentos del pago del impuesto, los depósitos en cuentas de instituciones de seguros por pago de primas.
- (v) Cuentas concentradoras.<sup>113</sup> La exención relativa a depósitos realizados en cuentas propias abiertas con

---

<sup>109</sup> Regla I.11.1 RMF.

<sup>110</sup> Reglas I.11.2 y I.11.3 RMF.

<sup>111</sup> Regla I.11.4 RMF.

<sup>112</sup> Regla I.11.6 RMF.

<sup>113</sup> Regla I.11.9 RMF.

motivo de créditos otorgados por instituciones del sistema financiero, aplica también para depósitos realizados en cuentas concentradoras abiertas a nombre de tales instituciones distintas de instituciones de crédito.

- (vi) Devolución dictaminada.<sup>114</sup> Cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros, se tendrá por cumplida la obligación de dictaminar la correspondiente devolución mensual del IDE.

### **Primera Modificación a la RMF**

Con fecha 27 de junio, se publicó en el DOF la Primera Modificación a la RMF para 2008, destacándose en su momento lo siguiente:

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

- (i) Inscripción y avisos al RFC.<sup>115</sup> Se eliminó la posibilidad de que personas físicas que tengan el carácter de socios o accionistas, así como aquellas que enajenan bienes inmuebles, se inscriban al RFC mediante fedatario público. Esta posibilidad se adicionó con la entrada en vigor de la actual RMF.

Por otro lado, se derogan diversas reglas atinentes a la inscripción y avisos que deben darse al RFC previstos en LIBRO II de la RMF, para adicionarse a las guías contenidas en el Anexo 1-A de la RMF.

Resulta criticable que se establezca que para ciertos trámites las autoridades fiscales no podrán exigir requisitos o documentos distintos a los establecidos en el Anexo 1-A. Luego, para la realización de otros trámites, las autoridades fiscales sí podrán exigir mayores requisitos y/o documentos para su realización.

---

<sup>114</sup> Regla I.11.24 RMF.

<sup>115</sup> Regla I.2.3.1.5, LIBRO II y Resolutivo Tercero RMF.

- (ii) Estados de cuenta como constancia de retención del ISR.<sup>116</sup> Se adiciona la posibilidad de que los estados de cuenta que emitan las sociedades operadoras de sociedades de inversión, sirvan como constancias de retención del ISR por concepto de los intereses que paguen.  
Adicionalmente, dichos estados de cuenta podrán servir como comprobantes de acumulación y/o deducción para efectos de la LISR. En lugar de tener el RFC del cliente, se podrá cumplir con dicha obligación cuando tengan impreso el número de cuenta de éste.
- (iii) Devoluciones y compensaciones.<sup>117</sup> Se modifican estas reglas con el objeto de incorporar los nuevos anexos de las formas fiscales 32 y 41, previstos en el Anexo 1 de la RMF, así como para hacer mención de los saldos a favor del IDE, ya sea que se solicite su devolución o se compensen.
- (iv) Contribuyentes autorizados para imprimir sus comprobantes fiscales.<sup>118</sup> Desafortunadamente se derogó la regla que preveía la autorización para aquellos contribuyentes que contaran con un sistema de registro electrónico que afectara (registrara) en su contabilidad sus operaciones, la posibilidad de auto imprimir sus propios comprobantes fiscales. Mediante disposición transitoria se dispuso que los contribuyentes que al 1º de julio contasen con autorización para imprimir sus comprobantes fiscales, continuarán con dicha autorización hasta la vigencia de la RMF para 2008.

Al término de la vigencia de la actual RMF, dichos contribuyentes autorizados deberán emitir sus comprobantes fiscales a través de la modalidad de impresores autorizados por el SAT, o bien, mediante comprobantes fiscales digitales.

---

<sup>116</sup> Regla I.2.9.1 RMF.

<sup>117</sup> Reglas II.2.2.6 y II.2.2.7 RMF.

<sup>118</sup> Regla II.2.4.6 y Segundo Transitorio RMF.

**b) Impuesto Sobre la Renta.**<sup>119</sup> Entidades públicas de financiamiento exentas (Japón). Conforme a los tratados fiscales que tiene celebrados México, se conviene que ciertas entidades públicas que otorgan financiamiento, están exentas del ISR por los ingresos por intereses que perciban de fuente de riqueza mexicana. Al efecto, se precisa que las correspondientes al Japón, son las denominadas "*Japan Finance Corporation*" y "*Japan International Cooperation Agency*".

**c) Impuesto al Valor Agregado.**<sup>120</sup> Créditos para pago de pasivos hipotecarios de casa habitación. Se adiciona esta regla para establecer que se encuentran exentos de IVA, los servicios de financiamiento por los que deriven intereses que provengan de créditos hipotecarios para el pago de adeudos contraídos para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

**d) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**- Formas para el acreditamiento y/o devolución de IEPS en la adquisición o importación de alcohol para productos distintos a bebidas<sup>121</sup>. Se modifica la forma de presentar la información trimestral que debe mostrarse. Antes, era mediante un reporte que debía contener cierta información; ahora, debe efectuarse la presentación de la declaración informativa múltiple del IEPS (formulario 33) en la que además de proporcionarse la información que anteriormente debía presentarse (ej. valor en pesos y volumen de litros de las importaciones y adquisiciones efectuadas), se debe expresar el detalle del acreditamiento del IEPS contra el ISR y contra el IVA, especificándose el remanente objeto de devolución.

## **Segunda Modificación a la RMF**

Con fecha 31 de julio, se publicó en el DOF la Segunda Modificación a la RMF para 2008, destacándose lo siguiente:

---

<sup>119</sup> Regla I.3.21.7 RMF.

<sup>120</sup> Regla I.5.4.4 RMF.

<sup>121</sup> Regla I.6.3 RMF.

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

- (i) Cambio de residencia Fiscal.<sup>122</sup> Los procedimientos de aviso de cambio de residencia fiscal de personas físicas y morales, así como el aviso de liquidación correspondiente (aplicable únicamente a personas morales) se efectuarán conforme a lo contenido en las fichas del Anexo 1-A de la RMF.
- (ii) Estados de cuenta como retención del ISR.<sup>123</sup> Se precisa que los estados de cuenta que se emitan, podrán contener en sustitución del número de folio y domicilio del establecimiento que se expida, el número de cuenta del cliente y el domicilio fiscal de la institución. Con esta precisión, los demás requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF deberán de contenerse en el estado de cuenta correspondiente.
- (iii) Declaración informativa de pagos provisionales del IETU.<sup>124</sup> A partir del pago provisional del mes de julio, la declaración informativa sobre la determinación del IETU, se presentará conjuntamente con el pago provisional de dicho impuesto. Para el pago provisional de junio, dicha declaración informativa debió presentarse a más tardar el 10 de agosto del presente.

**b) Impuesto Sobre la Renta.**

- (i) SOFOMES
  - Activos e ingresos de SOFOMES.<sup>125</sup> Para determinar si las SOFOMES forman parte del sistema financiero, se considerarán los activos al último día del ejercicio de que se trate o los ingresos totales de dicho ejercicio. Para el caso de que se trate del primer ejercicio, se

<sup>122</sup> Reglas I.2.3.2.1, I.2.3.2.2 y Anexo 1-A RMF.

<sup>123</sup> Regla I.2.9.1 RMF.

<sup>124</sup> Regla II.2.12.7 RMF.

<sup>125</sup> Regla I.3.1.5 RMF.

considerará el saldo promedio de los activos o ingresos totales.

- SOFOMES de nueva creación.<sup>126</sup> Se consideran como tales aquellas que se constituyan conforme a la LGOAAC, así como las personas morales que se transformen en SOFOMES y las resultantes de fusión o escisión, lo cual no resulta aplicable para arrendadoras financieras, empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto limitado que se transformen en SOFOMES.

Los requisitos que las SOFOMES de nueva creación deberán cumplir para obtener autorización particular a efecto de que consideren un porcentaje menor de activos totales por cuentas y documentos por cobrar derivados de actividades que constituyan su objeto social para que sean consideradas como integrantes del sistema financiero.

(ii) Inversiones de fondos de pensiones y jubilaciones.<sup>127</sup> Se prevé la posibilidad de que los fondos de pensiones y jubilaciones inviertan sus reservas en certificados o unidades de participación de fideicomisos que inviertan en ciertos valores conforme a la LISR, siempre que las inversiones que realicen los fideicomisos en valores emitidos por las personas que crearon los fondos o por sus partes relacionadas, no excedan del 10% del patrimonio de dichos fideicomisos.

(iii) Información préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital.<sup>128</sup> La información relativa a préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital en efectivo mayores a \$600,000 que se reciban de enero a diciembre de 2008 deberá presentarse, mes por mes, a más tardar el 31 de enero de 2009. Por lo que respecta a las

<sup>126</sup> Reglas I.3.1.6 y II.3.1.5 RMF.

<sup>127</sup> Regla I.3.4.13 RMF.

<sup>128</sup> Regla II.3.1.4 RMF.



operaciones posteriores, deberá presentarse tal como lo dispone la LISR, en un plazo de 15 días posterior a que se reciban las cantidades correspondientes. Al respecto, cabe señalar que en el mes de enero de 2009, se dio a conocer en la página de Internet del SAT [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) la versión del programa para la presentación de dicho aviso.

- (iv) Reporto.<sup>129</sup> Se aclara la redacción considerando intereses provenientes de los títulos dados en reporto los premios convenidos en ellas.

**c) Ley del Impuesto de Depósitos en Efectivo.**

- (i) Información que deben proporcionar las instituciones del sistema financiero a los titulares de las cuentas concentradoras.<sup>130</sup> Se precisa que en el caso de ocurrir una falla en el sistema informático de las instituciones del sistema financiero por la cual no informe a los titulares de las cuentas concentradoras de los depósitos en efectivo realizados en las mismas, los titulares de éstas deberán cumplir sus obligaciones del IDE sin considerar dichos depósitos.

Se aclara que los titulares de dichas cuentas concentradoras no serán responsables solidarios por el monto del IDE que estén obligados a recaudar respecto de depósitos sobre los cuales no hubiesen sido informados; siempre y cuando recauden el IDE pendiente por falta de información el día hábil siguiente en el que la institución respectiva ponga a su disposición la información faltante.

- (ii) Concepto de instituciones que componen el sistema financiero.<sup>131</sup> Se elimina el concepto que hacía alusión a instituciones residentes en México.

---

<sup>129</sup> Art. Quinto Transitorio y Regla I.3.1.2 RMF.

<sup>130</sup> Regla I.11.22 RMF.

<sup>131</sup> Regla I.11.29 RMF.

**d) Varios.**

- (i) Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de ISR e IVA.<sup>132</sup> Se incluye dentro del ámbito de aplicación del decreto respectivo (que otorga el beneficio de un crédito fiscal del 80% del ISR causado) al arrendamiento de motores utilizados en aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal, otorgados por residentes en el extranjero, siempre que el contrato respectivo expresamente señale que el monto del ISR que se cause será cubierto por cuenta del residente en México.
- (ii) Declaración informativa de clientes y proveedores / Declaración informativa de operaciones con terceros.<sup>133</sup> Se tendrá por cumplida la obligación de presentar la declaración de clientes y proveedores cuando los contribuyentes presenten las declaraciones del DIOT correspondientes al IVA respecto a todos los meses del 2008.

**Tercera Modificación a la RMF**

Con fecha 26 de diciembre del 2009, se publicó en el DOF la Tercera modificación a la RMF para 2008, destacándose lo siguiente:

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

- (i) Días inhábiles.<sup>134</sup> Se considera como periodo general de vacaciones del SAT, el comprendido del día 22 de diciembre del 2008 al 6 de enero de 2009.
- (ii) Comprobantes fiscales / boletos de avión.<sup>135</sup> Se equiparan a los comprobantes fiscales, en términos del

---

<sup>132</sup> Regla I.13.5.2 RMF.

<sup>133</sup> Art. Segundo Transitorio RMF.

<sup>134</sup> Regla I.2.1.22 RMF.

<sup>135</sup> Regla I.2.4.4 RMF.

artículo 29 del CFF, los denominados boletos electrónicos y/o "E-Tickets" que expidan las compañías aéreas. Estos comprobantes, al igual que los tradicionales boletos de pasajeros, deberán de cumplir con los lineamientos de la SCT y/o IATA.

- (iii) Comprobantes fiscales / instituciones de seguros.<sup>136</sup> Basta con que las compañías de seguros, en lugar de recuperar los comprobantes de primas no pagadas y por ello canceladas, conserven el documento conocido como "comprobante D", mismo que deber de reunir los requisitos del CFF y la fecha de cancelación.
- (iv) Declaración informativa IETU.<sup>137</sup> Los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales mediante ventanilla bancaria (REPECOS y/o contribuyentes menores) podrán no presentar la declaración informativa de los conceptos que sirvieron para calcular el IETU. Esta facilidad sólo podrá ser ejercida por los contribuyentes que presente en tiempo sus declaraciones fiscales.
- (v) Estados de cuenta, constancias de retención.<sup>138</sup> Las distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, podrán considerar los estados de cuenta que emitan, como constancias de retención del ISR, mismo documento que permitirá a los contribuyentes considerarlos para efectos del acreditamiento del ISR.
- (vi) Garantía del interés fiscal.<sup>139</sup> Como excepción a la obligación de garantizar el interés fiscal, aquellos contribuyentes que efectúen el pago de sus adeudos fiscales mediante parcialidades, sin importar el monto del adeudo, siempre que efectúen el pago de sus adeudos en los montos y fechas correspondientes.

---

<sup>136</sup> Regla I.2.4.24 RMF.

<sup>137</sup> Regla I.2.7.2 RMF.

<sup>138</sup> Regla I.2.9.1 RMF.

<sup>139</sup> Regla I.2.12.1 RMF.

Dicho beneficio será nulo cuando los contribuyentes dejen de cumplir el pago de dos parcialidades.

- (vii) **Controles Volumétricos.**<sup>140</sup> Se establecen las características así como disposiciones generales aplicables a los controles volumétricos para gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz y gas licuado de petróleo para combustión automotriz, que se enajenen en establecimientos abiertos al público en general.
- (viii) **Equipos para llevar controles volumétricos.**<sup>141</sup> Los enajenantes de gasolina o diesel, gas natural para combustión automotriz y gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en todos los supuestos en establecimientos al público en general, deberán utilizar diversos equipos para llevar los controles volumétricos, cuyas características se encuentran detalladas en el Anexo 27 de la RMF.

Los equipos correspondientes son los siguientes:

- Gasolina o diesel: (i) Unidad central de control; (ii) Telemedición en tanques; (iii) Dispensarios; e (iv) Impresoras para la emisión de comprobantes.
- Gas natural: (i) Unidad central de control; (ii) Equipo de medición de volumen suministrado a través de gasoducto; (iii) Dispensarios; e (iv) Impresoras para la emisión de comprobantes.
- Gas licuado de petróleo: (i) Unidad central de control; (ii) Medidor de volumen de entrada; (iii) Indicador de carátula de volumen en tanques; (iv) Dispensarios; e (v) Impresoras para la emisión de comprobantes.

Comprobantes por enajenación de gasolina o diesel al público en general.<sup>142</sup> Los comprobantes emitidos por aquellos que enajenen gasolina o diesel al público en general, en adición a lo señalado por el

<sup>140</sup> Reglas 1.2.21.1, 1.2.21.5 y Anexo 27 RMF.

<sup>141</sup> Reglas 27.1, 27.12, 27.13 del Anexo 27 RMF.

<sup>142</sup> Reglas 1.2.21.2 y 1.2.21.5 RMF.

CFF, deberán contener lo siguiente: (i) Clave de cliente de PEMEX de la estación de servicio a 10 caracteres; (ii) Medio en que se realizó el pago; y (iii) Clave de producto de PEMEX a cinco caracteres.

En el supuesto de que el comprobante ampare más de una venta de gasolina o diesel, adicionalmente deberán señalarse los números de folio a los comprobantes simplificados que avalen dichas operaciones. Dicho requisito se tiene por cumplido, siempre que a la factura expedida por el enajenante, se le anexen los originales de los citados comprobantes simplificados.

Comprobantes por enajenación de gas natural para combustión automotriz.<sup>143</sup> Los comprobantes emitidos por aquellos que enajenen gas natural para combustión automotriz al público en general, en adición a los requisitos del CFF, deberán contener el medio en que se haya realizado el pago.

En caso de que el comprobante ampare más de una enajenación de gas natural, adicionalmente deberán señalarse los números de folio a los comprobantes simplificados que avalen dichas operaciones. Dicho requisito se tiene por cumplido, siempre que a la factura expedida por el enajenante, se le anexen los originales de los citados comprobantes simplificados.

Comprobantes por enajenación de gas licuado de petróleo.<sup>144</sup> Los comprobantes emitidos por quienes enajenen gas licuado de petróleo para combustión automotriz al público en general, en adición a los requisitos del CFF, deberán contener lo siguiente: (i) Número de permiso otorgado por la Secretaría de Energía; (ii) Número de oficio del aviso de inicio de operaciones registrado ante la misma; y (iii) Medio en que se realizó el pago.

En caso de que el comprobante ampare más de una enajenación de gas licuado de petróleo, adicionalmente deberán señalarse los números de folio a los comprobantes simplificados que avalen dichas operaciones. Dicho requisito se tiene por cumplido, siempre que a la factura expedida por el enajenante, se le anexen los originales de los citados comprobantes simplificados.

---

<sup>143</sup> Reglas 1.2.21.3 y 1.2.21.5 RMF.

<sup>144</sup> Reglas 1.2.21.4 y 1.2.21.5 RMF.

**b) Impuesto Sobre la Renta.**

- (i) Valor patrimonial de los fideicomisos accionarios.<sup>145</sup> Se disminuye del 99% al 97% el requisito del valor promedio mensual del patrimonio de los fideicomisos cuyo patrimonio esté integrado por acciones cuya enajenación se encuentre exenta para personas físicas residentes en México o residentes en el país.
- (ii) Comprobación de gastos por consumos de combustible con estados de cuenta.<sup>146</sup> El estado de cuenta bancario que contenga la clave del RFC de la estación de servicio, ya no deberá contener la palabra "GAS".
- (iii) Opción de disminución y acreditamiento a nivel consolidado de la CUFINRE.<sup>147</sup> Se deroga la regla que permitía efectuar, bajo ciertos requisitos, el acreditamiento del saldo de la CUFINRE que tuviera la controladora al 1 de enero de 2002.
- (iv) Información de uso y destino de donativos recibidos por donatarias autorizadas.<sup>148</sup> Se especifica que la información que las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles a disposición del público en general, es la señalada en la ficha 14/ISR "Información para garantizar la transparencia de los donativos recibidos, así como el uso y destino de los mismos" contenida en el Anexo 1-A de la propia RMF.

Será causal de revocación de la autorización incumplir con dicha obligación, y sólo podrá otorgarse nuevamente hasta el ejercicio fiscal posterior al de la revocación en caso de acreditarse el cumplimiento efectivo de tal requisito.

---

<sup>145</sup> Reglas I.3.3.9. y I.3.3.13 RMF.

<sup>146</sup> Regla I.3.4.6 RMF.

<sup>147</sup> Regla I.3.5.2 RMF.

<sup>148</sup> Regla I.3.9.10 RMF.

- (v) Previsión social deducible de trabajadores no sindicalizados.<sup>149</sup> Se adiciona para disponer que el promedio aritmético de las erogaciones deducibles para éstos trabajadores, se obtiene dividiendo el total de las prestaciones cubiertas durante el ejercicio previo, entre el número de dichos trabajadores correspondiente al citado ejercicio fiscal.
- (vi) Cuenta de ingresos, dividendos o utilidades objeto de REFIERE.<sup>150</sup> Como se sabe, esta cuenta es análoga a una CUFIN en la medida de que su saldo muestra el importe de ingresos que han sido objeto de tributación vía REFIPRES por lo que su disposición (de dicho importe) no debe causar de nueva cuenta ISR. Esta cuenta se adiciona con ingresos tributados bajo REFIPRES y se disminuye con distribuciones percibidos objeto de REFIPRES.

La regla se adiciona para señalar textualmente que las distribuciones percibidas se adicionarán con el importe de las retenciones (entendemos, de impuestos extranjeros) que se hubieran efectuado con motivo de las citadas distribuciones.

Así, se produce el efecto de que la retención de impuestos extranjeros sobre los importes efectivamente recibidos, constituirán ingresos gravables para efectos de REFIPRES.

- (vii) Autorización para vehículos del extranjero para actuar como entidades de financiamiento en el país de su residencia.<sup>151</sup> Se establecen los requisitos para que esta clase de vehículos puedan obtener ingresos pasivos sin tener que tratarse como ingresos objeto de REFIPRES los obtenidos por ellos. Es de apuntarse que tal como establece la LISR, y ratifica expresamente la regla que

---

<sup>149</sup> Regla I.3.13.5 RMF.

<sup>150</sup> Regla I.3.23. 9 RMF.

<sup>151</sup> Regla II.3.13.11 RMF.

aquí se refiere, tales ingresos no deben dar origen a una deducción autorizada para un residente en México.

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

Adquisiciones por dación en pago o adjudicación judicial del sector financiero.<sup>152</sup> Los integrantes del sector financiero podrán considerar que cumplen con los requisitos de las deducciones de estas especies de adquisiciones y, por ende, deducir su importe en el mes en que se realicen, considerando el valor de adjudicación o recepción en pago, sin exceder el monto del adeudo cubierto.

**d) Impuesto a los Depósitos en Efectivo.**

- (i) Fideicomisos. Cuentas a nombre de fiduciarias.<sup>153</sup> Se incluyen las reglas que deberán seguir las instituciones fiduciarias para identificar a los fideicomisarios o en su caso a los fideicomitentes, para efecto de poder optar por considerar que los depósitos en efectivo realizados en cuentas a nombre de las fiduciarias, se efectuaron a favor de los fideicomitentes, o en su caso, de los fideicomisarios.

Destaca entre dichas reglas, el que la totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes deberán manifestar por escrito a la fiduciaria su voluntad de ejercer la opción referida.

- (ii) Declaración informativa.<sup>154</sup> Se establece la obligación de informar, mediante la presentación de un aviso, a las instituciones del sistema financiero que no reciban depósitos en efectivo o que reciban en cantidades inferiores a los \$25,000 mensuales. Cabe resaltar que dicha obligación no se establece en la LIDE.

Por otro lado, se establece que para instituciones del sistema financiero que durante uno o varios meses no

---

<sup>152</sup> Regla I.4.23 RMF.

<sup>153</sup> Regla I.11.1 RMF.

<sup>154</sup> Regla II.11.2 y Segundo Transitorio RMF.



recauden IDE o tengan IDE pendiente de recaudar, deberán informar mensualmente esa circunstancia.

- (iii) Organismos públicos Descentralizados.<sup>155</sup> Se incluye la obligación a cargo de organismos públicos de proporcionar diariamente a las instituciones del sistema financiero, la información necesaria para que éstas cumplan con las obligaciones en materia del IDE, en aquellos casos cuando a través de servicios ofrecidos por dichos organismos públicos se reciban cantidades en efectivo destinadas a cuentas a nombre de personas físicas o morales o a cuentas de terceros indicados por dichos organismos.
- (iv) Recaudación y pago.<sup>156</sup> Se precisa que para efectos de los meses de agosto y septiembre del 2008, se podrá considerar que el IDE recaudado en forma extemporánea dentro de los primeros diez días del mes siguiente al mes de que se trate por causas no imputables a los contribuyentes, fue pagado en el mes correspondiente al periodo de recaudación, siempre que ésta se incluya en la constancia mensual respectiva.

---

<sup>155</sup> Regla I.11.30 RMF.

<sup>156</sup> Regla I.11.28 y Artículo Cuarto RMF.

## **ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO**

### **ACTUALIZACIÓN 2008 AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO**

El 17 de julio de 2008, el Consejo de la OCDE aprobó diversas modificaciones a su Modelo, con base en la actualización efectuada por el Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización.

El contenido de la actualización 2008 fue incorporado a la nueva versión del Modelo, la cual se publicó en octubre del presente año. Los cambios que se advierten en este documento consisten esencialmente en lo siguiente:

- Se agrega un párrafo 5 al texto del artículo 25 del Modelo, relativo al "Procedimiento Amistoso" de solución de controversias; y,
- Se efectúan diversos ajustes de carácter técnico a los Comentarios.<sup>157</sup>

De conformidad con lo anterior, a continuación se mencionan las modificaciones que, en nuestra opinión, resultan más destacadas sobre la actualización 2008 al Modelo:

#### **Adición al artículo 25 del Modelo / Procedimiento Amistoso**

El artículo 25 del Modelo se refiere al procedimiento amistoso que puede llevarse a cabo entre dos Estados contratantes, a efecto de llegar a un acuerdo respecto de la interpretación y/o aplicación del tratado fiscal respectivo.

De acuerdo con el párrafo 5 del artículo 25 del Modelo que se agrega, el asunto objeto de un procedimiento amistoso deberá someterse al arbitraje en caso de ser solicitado, si *(i)* habiendo transcurrido 2 años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro

---

<sup>157</sup> La actualización 2008 del Modelo también incluye las posturas y criterios de diversos países no miembros de la OCDE (i.e. Armenia, Chile, República del Congo, Kazakhstan e India) respecto del Modelo. No obstante, en el presente documento no haremos referencia expresa a los mismos.

Estado contratante, éste no se hubiere resuelto y, (ii) no existiera una resolución emitida por tribunal competente de cualquiera de los Estados contratantes.<sup>158</sup>

## Comentarios al artículo 4 del Modelo / Residencia

**a) Exclusión de personas no sujetas a tributación plena.**<sup>159</sup> Se aclara que una persona no podrá ser considerada como residente para efectos de un convenio (no obstante que su legislación doméstica sí lo considere como tal), cuando no exista una sujeción integral o plena (*comprehensive taxation or comprehensive liability to tax*) por la aplicación de un tratado con un tercer Estado.

Por ejemplo, en un tratado celebrado entre el Estado A y el Estado B, no se considerará residente del Estado B la persona que a pesar de serlo conforme a la legislación doméstica en el mismo, no exista una sujeción integral a imposición o sujeción plena en ese Estado B, por considerarse residente de otro, Estado C, de conformidad con el Convenio celebrado entre el Estado B y el Estado C.

Esto es, cuando una persona se considera residente del Estado C (para efectos del Convenio entre el Estado B y el Estado C), no podrá considerarse residente del Estado B para efectos del Convenio celebrado entre el Estado A y el Estado B, ya que se entenderá que en el Estado B sólo obtiene ingresos de fuentes situadas en él o por el patrimonio situado en el mismo.<sup>160</sup>

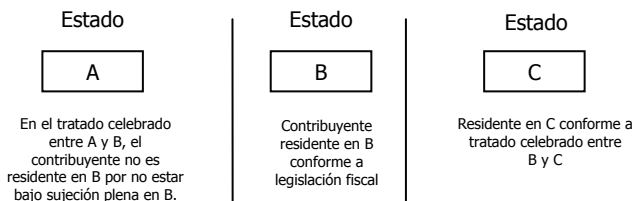
---

<sup>158</sup> Adicionalmente, dentro de los Comentarios al artículo 25 del Modelo se ha incluido como Anexo un formato muestra del contrato que las autoridades competentes de los Estados contratantes podrían utilizar como base para implementar este procedimiento de arbitraje.

<sup>159</sup> Comentario 8.2 al artículo 4 del Modelo.

<sup>160</sup> La exclusión de las personas morales de la definición de residente de un Estado contratante no impedirá que los Estados contratantes intercambien información sobre sus actividades.

Así, un contribuyente no podría ser sujeto de los beneficios del tratado celebrado entre el Estado A y B en el siguiente caso:



En nuestra opinión, para excluir a un contribuyente, no basta que conforme a diverso tratado se considere residente en otro Estado (Estado C), sino que es necesario que como consecuencia el contribuyente no se encuentre bajo una sujeción integral a imposición o sujeción plena en el Estado B. Así, no debiera aplicar esta limitante si en virtud del tratado celebrado entre B y C, sólo una parte de los ingresos del contribuyente deja de estar gravada en el Estado B.

**b) Doble residencia de personas morales.**<sup>161</sup> Conforme al párrafo 3 del artículo 4 del Modelo, cuando una persona moral sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su "sede de dirección efectiva". No obstante, algunos países consideran que estos supuestos de doble residencia fiscal (poco comunes) deben resolverse caso por caso.

Dentro de los Comentarios se sugiere que estos países incluyan en los tratados fiscales que celebren una disposición en la cual se señale que la problemática de la doble residencia se dirima por mutuo acuerdo entre los Estados contratantes.

Asimismo, se establece un listado de las circunstancias y factores que deberán considerarse en la determinación de la residencia de las personas morales para efecto de la aplicación del convenio tributario de que se trate.<sup>162</sup>

<sup>161</sup> Comentarios 24 y 24.1 al artículo 4 del Modelo.

<sup>162</sup> Estas circunstancias y factores se refieren al (i) lugar en que se celebran las juntas del consejo de administración, (ii) lugar en que normalmente realiza sus actividades el presidente del consejo y otros ejecutivos, (iii) lugar en que se lleva a cabo la alta administración del día a día, (iv) lugar donde se encuentran las oficinas principales, (v) el país a cuya legislación se encuentra sujeta societariamente, (vi)

A manera de ejemplo, en el Convenio Tributario celebrado entre México y Canadá (aplicable desde el 1 de enero de 2008), se establece en el párrafo 3, artículo 4, una disposición similar a la sugerida en la actualización 2008 al Modelo, señalándose además que, en ausencia de un acuerdo, la persona de que se trate no tendrá derecho a acogerse a los beneficios de este Convenio.

### **Comentarios al artículo 5 del Modelo / EP<sup>163</sup>**

En principio, se mantiene el postulado general conforme al cual los beneficios de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante, no son imposables en el primer Estado si no son atribuibles a un EP situado en él (mientras no sean cubiertos por otros artículos de la convención que permita tal imposición).

Sin embargo, algunos Estados no están de acuerdo en sustentar invariablemente este principio, por lo que se sugiere una alternativa que podrá pactarse en los tratados fiscales que aquéllos celebren.

Dicha alternativa consiste en gravar el ingreso obtenido por los servicios prestados en otro Estado contratante, que para efectos del Convenio de que se trate, se entenderían ejecutados a través de un EP, aun cuando en la realidad éste no existiera.

En esencia, los supuestos que darían lugar a considerar lo anterior, se presentarían cuando una empresa de un Estado lleve a cabo servicios en el otro Estado:

- A través de una persona física presente en ese otro Estado por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días en un lapso de 12 meses, y durante ese periodo o periodos más del 50% de los ingresos brutos de la empresa, distintos a ingresos pasivos, deriven de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física;  
o,

---

lugar donde se mantiene la contabilidad, *(vii)* que considerarse residente en uno de los países conlleve a un uso indebido del tratado, etc.

---

<sup>163</sup> Comentarios 42.11, 42.14, 42.21, 42.22, 42.23, 42.29, 42.30 al artículo 5 del Modelo.

- Durante un período o periodos que en conjunto excedan de 183 días en un lapso de 12 meses, y los servicios sean prestados para el mismo proyecto o proyectos conexos a través de una o más personas físicas que se encuentren en ese otro Estado prestando sus servicios.

Los ingresos se gravarían asumiendo que los servicios se prestaron a través de un EP, a menos que los servicios se limiten a los señalados dentro de las excepciones a la creación de un EP (i.e. servicios listados en el párrafo 4, del artículo 5 del Modelo).

Este régimen únicamente abarca servicios y específicamente los prestados por una empresa a terceros. No comprende los servicios prestados fuera del territorio del otro Estado, aplica exclusivamente sobre la ganancia obtenida y debe haber un nivel mínimo de presencia (de la empresa a través de la o las personas físicas) en el otro Estado.

Algunos de los tratados fiscales celebrados recientemente por México contienen disposiciones similares a la descrita anteriormente.

## **Comentarios al artículo 7 del Modelo / Utilidades Empresariales<sup>164</sup>**

Se agregan ciertas directrices relativas *(i)* al cálculo de las utilidades que deberán atribuirse a un EP, y *(ii)* a la aplicación del principio de precios de mercado en las operaciones efectuadas entre el EP y la empresa a la que pertenece.

En este sentido, se propone un esquema de cálculo que conlleva dos pasos. El primero consiste en identificar las actividades desarrolladas a través del EP mediante un análisis funcional y fáctico conforme a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

En el segundo paso, la remuneración de cualquiera de los negocios en que interviene el EP se determinará aplicando por analogía las reglas de precios de transferencia entre empresas asociadas contenidas en las citadas Guías, en relación con las funciones realizadas, activos utilizados y el riesgo asumido por la empresa a través del EP y a través del resto de la empresa.

<sup>164</sup> Comentarios 1, 7, 17, 18 y 83 al artículo 7 del Modelo.

Se mencionan algunas reglas para la correcta determinación de intereses cuando así proceda.

Como medida antiabusiva, México conserva la reserva sobre el derecho a gravar en el Estado en donde se encuentre el EP, los beneficios empresariales que deriven de la enajenación de bienes realizada directamente por la casa matriz situada en el otro Estado contratante, siempre que dichos bienes sean idénticos o similares a los vendidos a través del EP.

## **Comentarios al artículo 10 del Modelo – Dividendos<sup>165</sup>**

Se señala que los “pequeños inversionistas” en fideicomisos inmobiliarios (REITS) no tienen control sobre, ni conexión con, los inmuebles adquiridos por dichos vehículos.

Por lo tanto, a pesar de que los REITS no son contribuyentes del impuesto sobre la renta por sí mismos, resulta conveniente considerar que los sujetos mencionados invierten en una sociedad, y no en propiedad inmueble, otorgando el tratamiento de dividendos (en oposición a ganancias de capital o rentas inmobiliarias)<sup>166</sup> a los ingresos que perciban a través de los REITS.

Para obtener este resultado y reclasificar el ingreso obtenido por los pequeños inversionistas para efectos tributarios internacionales, los Estados tendrían que incluir una cláusula en este sentido dentro del convenio tributario de que se trate.<sup>167</sup>

En el caso de México, tendría que incluirse expresamente que para efectos del tratado correspondiente se dará el tratamiento de dividendo a las distribuciones de FIBRAS, pues de lo contrario consideramos que

---

<sup>165</sup> Comentario 67.3 al artículo 10 del Modelo.

<sup>166</sup> El tratamiento fiscal de los ingresos clasificados bajo dichos conceptos se encuentra regulado en los artículos 6 y 13 del Modelo, respectivamente.

<sup>167</sup> Lo anterior no puede aplicarse tratándose de grandes inversionistas, ya que en estos casos la inversión en los REITS puede considerarse como un sustituto para una inversión en la propiedad inmobiliaria de dichas entidades. De conformidad con los Comentarios, se entiende por grandes inversionistas a aquéllos que mantengan una participación, directa o indirecta, en el capital, que represente al menos el 10% del valor total del capital del REIT (aunque se admite que dicho porcentaje podrá variar de conformidad con lo pactado por los Estados).

dicha distribución no cumpliría con la definición de dividendo prevista en el artículo 10, párrafo 3, del Modelo.

## **Comentarios al artículo 12 del Modelo - Regalías**

**a) Concepto de regalías.**<sup>-168</sup> Se aclara que el término “regalías” no incluye aquellos pagos por la transmisión de la titularidad total de un elemento de la propiedad contenidos en la definición de regalías, ya que su pago no se realiza “por el uso de, o el derecho a utilizar” dichos bienes.

México no se adhiere a esta interpretación, y sostiene que los pagos por la transmisión de derechos que se realicen como una enajenación (e.g. limitados geográfica o temporalmente) se encuentran dentro del concepto de regalías pues no se transmite la totalidad de los derechos inherentes a un elemento de la propiedad referido en la definición de regalías.

Mientras que en algunos temas México se adapta a criterios de fiscalización internacional, en otros continúa sin adaptarse a la evolución internacional, manteniendo en este caso una reserva en el sentido de considerar como regalía la utilidad obtenida de la enajenación de un bien contenido en la definición de regalías, cuando dicha utilidad dependa de la productividad, utilización o disposición del bien.

**b) Derechos de distribución exclusiva.**<sup>-169</sup> Los pagos que se hagan con el único propósito de obtener los derechos de distribución exclusivos de un producto o de un servicio en un territorio determinado, no se realizan con motivo del “uso de, o derecho de utilizar” un elemento de propiedad incluido en la definición de regalías.

En este sentido, dichos pagos no representan regalías, sino que, en su caso, se entenderán como beneficios empresariales –aplicación del artículo 7 del Modelo-.

**c) Diseños.**<sup>-170</sup> Los pagos que se realicen por la elaboración de nuevos diseños, modelos o planos no se consideran regalías (inclusive si el autor de los mismos conserva todos los derechos inherentes, aún los

---

<sup>168</sup> Comentarios 8.2 y 29 al artículo 12 del Modelo.

<sup>169</sup> Comentario 10.1 al artículo 12 del Modelo.

<sup>170</sup> Comentario 10.2 al artículo 12 del Modelo.



derechos de autor) y, por lo tanto, se entenderán hechos por concepto de servicios que se ubicarían en beneficios empresariales –aplicando el artículo 7 del Modelo–.

Por el contrario, cuando el propietario o titular de los derechos de autor sobre planos desarrollados con anterioridad concede a otra persona el derecho a modificarlos o reproducirlos sin efectuar de manera efectiva un trabajo adicional, el pago recibido en contraprestación por dicho propietario o titular calificará como una regalía.

**d) Know-how.**<sup>171</sup> Se aclara que el concepto de *know-how* debe entenderse en el contexto de pagos por cierta información que no ha sido patentada y que generalmente no se ubica dentro de otras categorías de derechos de propiedad intelectual.

Como regla general el *know-how* se vincula a información no divulgada de naturaleza industrial, comercial o científica que deriva de una experiencia previa, que tiene aplicación práctica en la operación de una empresa y de cuya revelación puede derivar un beneficio económico.

Siendo que la definición de este concepto se relaciona con información de experiencias previas, el tratamiento como regalía no resulta aplicable a los pagos por información nueva que se obtenga como resultado de la prestación de un servicio solicitado por el pagador del mismo.

**e) Lista de clientes.**<sup>172</sup> Tratándose de pagos relacionados con listas de clientes potenciales, se establece una clara distinción en el tratamiento fiscal aplicable para efectos del Modelo, atendiendo a lo siguiente:

- Si la lista se elabora para el pagador con base en información disponible en forma general, el pago correspondiente se entenderá como un pago por servicios que se ubicará como beneficio empresarial - aplicación del artículo 7 del Modelo-;
- Si se trata de una lista confidencial de clientes a los cuales el perceptor del pago ha proporcionado un producto o servicio en particular, el pago correspondiente califica como una regalía debido a que se relaciona con

---

<sup>171</sup> Comentario 11 al artículo 12 del Modelo.

<sup>172</sup> Comentario 11.4 al artículo 12 del Modelo.

una experiencia comercial (*know-how*) del perceptor en su trato con dichos clientes.

**f) *Software*.**<sup>173</sup> Los acuerdos entre el titular de los derechos de autor de un software y un intermediario para su distribución, conceden con frecuencia a este último el derecho a distribuir copias del programa, pero sin el derecho a su reproducción.

En estas operaciones, los distribuidores efectuarán pagos sólo por la adquisición de las copias del *software* y no como contraprestación para la explotación sobre los derechos del programa. Estos pagos se caracterizan entonces como beneficios empresariales –aplicación del artículo 7 del Modelo-. Los comentarios expresamente señalan que este razonamiento es válido independientemente de que el *software* sea objeto de adecuaciones menores con el propósito de su instalación.

México estima que los pagos relativos a un *software* se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 del Modelo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa.

No obstante, mediante una observación, nuestro país reconoce que los pagos efectuados por la adquisición del derecho de distribuir copias de software estandarizado, que no abarquen el derecho de modificarlas o reproducirlas, no caen dentro del concepto de regalías.

### **Comentarios al artículo 15 del Modelo / Renta del Trabajo Dependiente**<sup>174</sup>

De conformidad con el artículo 15 del Modelo, párrafo 2, inciso a), la remuneración obtenida por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante, sólo puede someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, si el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo que no exceda de 183 días (no necesariamente continuos) en un periodo de 12 meses.

Al respecto, se aclara que en el cómputo de los citados periodos no deben considerarse los días en los que el contribuyente haya sido

---

<sup>173</sup> Comentarios 14.4 y 28 al artículo 12 del Modelo.

<sup>174</sup> Comentario 5.1 al artículo 15 del Modelo.

residente del Estado de la fuente. Para ilustrar lo anterior, los Comentarios incluyen el siguiente ejemplo:

De enero de 2001 a diciembre 2001, "X" vive y reside en el Estado S. El 1 de enero de 2002, "X" es contratado por un patrón residente en el Estado R, mudándose al Estado R en el cual adquiere la residencia. Posteriormente, "X" es enviado al Estado S por su patrón del 15 al 31 de marzo de 2002.

En este caso, "X" permanece en el Estado S por 292 días entre el 1 de abril de 2001 y el 31 de marzo de 2002, pero como "X" es residente del Estado S entre el 1 de abril de 2001 y el 31 de diciembre de 2001, este primer periodo no debe considerarse para efectos de calcular el periodo referido en el inciso a) del párrafo 2 del artículo 15 del Modelo.

### **Comentarios al artículo 17 del Modelo / Artistas y Deportistas<sup>175</sup>**

Se sugiere que los Estados que así lo deseen incluyan una disposición especial para señalar la forma de computar los ingresos obtenidos por un residente en un Estado contratante, derivado del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante, en calidad de artista o deportista.

El objetivo es que los residentes que perciban dichos ingresos puedan solicitar al Estado de la fuente que los mismos se graven sobre una base neta, permitiendo al contribuyente deducir aquellos gastos que se autoricen conforme a la legislación doméstica de ese Estado, en la realización de actividades iguales o similares en las mismas o semejantes condiciones.

No obstante que en México se permite la tributación de artistas y deportistas sobre una base neta, siguen sin definirse las reglas conforme a las cuales debe efectuarse dicha tributación.

### **Comentarios al artículo 24 del Modelo / No Discriminación**

En relación con los Comentarios al artículo 24 del Modelo, se incorporan diversas modificaciones y ejemplos, incluyendo algunos principios

---

<sup>175</sup> Comentario 10 al artículo 17 del Modelo.

generales en la aplicación de dicha disposición, entre los cuales se encuentran los siguientes<sup>176</sup>:

- El artículo 24 no debe aplicarse tratándose de “discriminación indirecta” (i.e. aquélla que ocurre cuando una disposición pudiere indirectamente favorecer a residentes sobre los no residentes).
- El artículo 24 no puede interpretarse de manera tal en que se solicite la aplicación del tratamiento de la “nación más favorecida” contenida en un tratado celebrado con un tercer Estado.

Asimismo, consideramos relevantes las siguientes aclaraciones relativas al principio de “no discriminación”:

**a)**     Nacionalidad.<sup>-177</sup> Se establece que debe distinguirse entre un tratamiento fiscal diferente basado únicamente en la nacionalidad de las personas, de la aplicación de un tratamiento fiscal diferente basado en otras circunstancias, y en particular, en su residencia.

Esto es, el artículo 24 del Modelo únicamente prohíbe la discriminación basada en una nacionalidad diferente, y requiere que todos los otros factores relevantes, incluyendo el de residencia de la persona, sean los mismos.

Al respecto, también se establece claramente que las personas morales residentes en un Estado contratante, por lo general no se encuentran en las mismas circunstancias que las no residentes en el mismo Estado (residentes del otro Estado contratante).

**b)**     EP.<sup>-178</sup> Para determinar si un EP está sujeto a imposición menos favorable en el Estado contratante en que se encuentra, con respecto de las empresas de ese mismo Estado, se señala que debe compararse el tratamiento fiscal aplicable al EP, con aquél aplicable a las empresas (en ese mismo Estado) que tengan una estructura similar a la de la empresa a la que pertenece el EP.

---

<sup>176</sup> Comentarios 1 y 2 al artículo 24 del Modelo.

<sup>177</sup> Comentario 17 al artículo 24 del Modelo.

<sup>178</sup> Comentarios 37, 38 y 60 al artículo 24 del Modelo.

Por regla general, las actividades “reguladas” y las “no reguladas” no constituyen la misma actividad. Así, por ejemplo, si las actividades del EP incluyeran la adquisición o el otorgamiento de créditos, pero no se encuentra registrado como un banco, no puede entenderse que el tratamiento fiscal aplicable al EP es menos favorable que aquél previsto en la ley interna (del Estado en que se encuentra el EP) para los bancos, ya que el EP no realiza las mismas actividades que estos últimos.

Se aclara por otra parte que mientras el denominado *branch tax* (impuesto a sucursales) se exprese simplemente como un impuesto adicional que debe pagarse sobre las ganancias de un EP, debe considerarse que con ello se viola el principio de no discriminación. No resultaría violatorio cuando el gravamen se imponga a la sociedad en su calidad de propietaria del EP (tratando de compensar el impuesto sobre dividendos que de otra forma causaría el accionista de una sociedad que recibiera dividendos).

**c) Deducciones.**<sup>179</sup> Se aclara también que no existe discriminación cuando algún Estado contratante solicita a sus residentes requisitos adicionales de información respecto de los pagos efectuados a personas no residentes en dicho Estado (residentes del otro Estado contratante), para su deducción.

---

<sup>179</sup> Comentario 75 al artículo 24 del Modelo.

## TRATADOS

### TRATADO CON RUSIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 20 de mayo de 2008 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Federación de Rusia para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta. Dicho tratado entró en vigor el 2 de abril de 2008; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero de 2009.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación.

#### **Ausencia de regla de desempate de residencia ("*tie breaker rule*")<sup>180</sup>**

En consistencia con los recientes cambios al Modelo de la OCDE, cuando una persona moral se considere residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio. A falta de acuerdo, se considerará que dicha persona se encuentra fuera del ámbito del Convenio, salvo por lo que se refiere al intercambio de información.

#### **EP<sup>181</sup>**

Contrario a la tendencia internacional y a los últimos Comentarios al Modelo de la OCDE, el Convenio no incorpora como supuesto de constitución de un EP, la prestación de servicios profesionales y actividades independientes por un plazo mayor a 183 días dentro de un periodo de 12 meses.

---

<sup>180</sup> Art. 4 Tratado.

<sup>181</sup> Art. 5 Tratado.

## **Beneficios empresariales atribuibles a un EP<sup>182</sup>**

Los beneficios de una empresa solamente pueden someterse a imposición en el Estado fuente en caso de que se realicen actividades empresariales a través de un EP situado en él y los beneficios sean atribuibles al mismo.

Se incluye una regla de fuerza de atracción de ingresos a efecto de considerar atribuibles al EP aquéllos obtenidos por la enajenación de bienes de idéntica o similar naturaleza efectuada a través de dicho EP. No obstante, los beneficios derivados de este tipo de ventas no se someterán a imposición en el Estado fuente si se demuestra que han sido realizadas por razones distintas a las de obtener ventajas del Convenio.

Aun cuando dicha regla de atracción es común al resto de los convenios para evitar la doble tributación celebrados por México, la disposición incluida en el tratado resulta relevante considerando que se prevén parámetros más específicos para determinar su alcance.

## **Determinación de beneficios a prorrata<sup>183</sup>**

Un Estado contratante podrá determinar los beneficios imputables a un EP a prorrata sobre los ingresos de la empresa extranjera y sin considerar los parámetros de atribución incluidos en el convenio, siempre que dicho método de determinación sea común en ese Estado y el resultado así obtenido sea acorde a los mencionados principios de atribución del convenio.

## **Tasa de dividendos, intereses y regalías<sup>184</sup>**

La tasa máxima de retención en el país de fuente para dividendos, intereses y regalías asciende a 10%.

---

<sup>182</sup> Art. 7 Tratado.

<sup>183</sup> Art. 7 Tratado.

<sup>184</sup> Arts. 10, 11 y 12 Tratado.

## Concepto de regalías<sup>185</sup>

Al igual que en otros convenios recientes y contrario a la tendencia internacional, México continúa incluyendo en el concepto de regalías a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier derecho o bien que se encuentren condicionadas a la productividad, uso o cualquier disposición de los mismos.

En congruencia con la observación de México a los Comentarios, se incluye dentro del concepto de regalías a los pagos relacionados con el software cuando menos de la totalidad de los derechos sobre dicho software son transferidos, considerándose que el pago se realiza por el derecho de uso sobre un derecho de autor en relación con el software o para la adquisición de software para su uso comercial.<sup>186</sup>

## Límite de beneficios<sup>187</sup>

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales (partes relacionadas), en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado (*"arms' length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del Convenio.

## Regla antiabuso<sup>188</sup>

Los beneficios sobre intereses y regalías no serán aplicables si el propósito principal de cualquier persona relacionada con la creación y asignación de créditos u otros derechos es el de tomar ventaja de dichos beneficios mediante la creación o asignación referida (*"treaty shopping"*).

---

<sup>185</sup> Art. 12 Tratado.

<sup>186</sup> Párrafo 4 Protocolo Tratado.

<sup>187</sup> Arts. 11 y 12 Tratado.

<sup>188</sup> Arts. 11 y 12 Tratado.



## **Ganancias de capital**<sup>189</sup>

Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles; de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad o de la enajenación de muebles que formen parte de un EP o base fija, pueden someterse a imposición en términos de la legislación de cada uno de los Estados.

A diferencia de otros tratados celebrados por México, no se incluye dentro de las ganancias gravables en el Estado de fuente a aquéllas derivadas de la enajenación de acciones cuyo valor esté representado en 50% o más por inmuebles ubicados en este Estado (acciones inmobiliarias).

## **Pensiones**<sup>190</sup>

Las pensiones y otras remuneraciones similares sólo podrán someterse a imposición en el país de la fuente.

## **Eliminación de doble imposición**<sup>191</sup>

El monto del impuesto pagado en México podrá acreditarse contra el impuesto exigible en Rusia sin exceder del monto del impuesto calculado de conformidad con la legislación rusa. El monto del impuesto pagado en Rusia podrá acreditarse contra el impuesto mexicano sin exceder del monto exigible en México.

Dicho acreditamiento comprende tanto *(i)* el impuesto pagado por el residente de un Estado en el otro Estado como *(ii)* el monto del impuesto pagado por la sociedad en la cual participe el residente en el primer Estado sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos en el segundo Estado, en proporción a su participación, y siempre que se trate de una sociedad y no de una persona física.

A diferencia de lo dispuesto por la LISR, dicho beneficio de acreditamiento no está sujeto a límite mínimo de tenencia en el capital de la sociedad residente en el otro Estado.

---

<sup>189</sup> Art. 13 Tratado.

<sup>190</sup> Art. 18 Tratado.

<sup>191</sup> Art. 22 Tratado.

## **Asistencia en el cobro**<sup>192</sup>

Cada uno de los Estados Contratantes ayudará y asistirá al otro Estado Contratante en la recaudación y cobro de los impuestos.

## **Dividendo ficto**<sup>193</sup>

Si en términos de la legislación de un Estado se requiere que un pago de intereses sea caracterizado en todo o en parte como un dividendo, o que su deducción quede limitada por reglas de capitalización insuficiente (*"thin capitalization"*), el convenio no impedirá la facultad de dicho Estado a aplicar ese tratamiento.

## **Créditos respaldados**<sup>194</sup>

La tasa de retención máxima tratándose de intereses, no será aplicable a intereses derivados de créditos respaldados, mismos que serán sometidos a imposición de conformidad con la legislación interna del Estado del que proceda.

## **Intereses y regalías a prorrata**<sup>195</sup>

Intereses contraídos por un EP o base fija únicamente se considerarán como procedentes del Estado en el cual se encuentra ubicado en la medida en que sean soportados por dicho EP o base fija.

## **TRATADO CON ISLANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

El pasado 31 de diciembre de 2008 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Islandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta. Dicho

---

<sup>192</sup> Art. 26 Tratado.

<sup>193</sup> Párrafo 3 Protocolo Tratado.

<sup>194</sup> Párrafo 4 Protocolo Tratado.

<sup>195</sup> Párrafos 4 y 5 Protocolo Tratado.

tratado entró en vigor el 10 de diciembre de 2008; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1º de enero de 2009. Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación:

### **Ausencia de regla de desempate de residencia (*"tie breaker rule"*)<sup>196</sup>**

Nuevamente en consistencia con los recientes cambios al Modelo de la OCDE, cuando una persona moral se considere residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio. A falta de acuerdo, se considerará que dicha persona no tiene derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio.

### **Residencia<sup>197</sup>**

Una sociedad de personas será considerada residente de un Estado Contratante en la medida en que las rentas que obtenga estén sujetas a imposición en ese Estado como rentas obtenidas por un residente (ya sea por la sociedad de personas o por sus socios o beneficiarios).

### **Residencia fondos de pensiones<sup>198</sup>**

Tratándose de un fondo de pensiones constituido de conformidad con la legislación de un Estado, se considerará residente de dicho Estado aun cuando no esté sujeto a imposición en el mismo.

### **Establecimiento permanente<sup>199</sup>**

De conformidad con la tendencia internacional y con las recientes adiciones a los Comentarios al Modelo de la OCDE, se prevé como supuesto para determinar la existencia de un EP, la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho

---

<sup>196</sup> Art. 4 Tratado.

<sup>197</sup> Art. 4 Tratado.

<sup>198</sup> Párrafo 1 Protocolo Tratado.

<sup>199</sup> Art. 5 Tratado.

propósito pero únicamente cuando las actividades de dicha naturaleza continúen en un Estado Contratante por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 6 meses dentro de cualquier periodo de 12 meses. Para efectos del cómputo de dicho plazo, las actividades realizadas por una empresa asociada con otra empresa, deberán ser consideradas conjuntamente con el periodo durante el cual la empresa asociada lleve a cabo actividades, si las actividades de ambas son idénticas o substancialmente similares.

### **Beneficios empresariales<sup>200</sup>**

Se incluye una regla de fuerza de atracción de ingresos para considerar atribuibles al EP, aquellos obtenidos por la enajenación de bienes de idéntica o similar naturaleza efectuada en el territorio donde esté ubicado dicho establecimiento.

Sin embargo, los beneficios derivados de dichas ventas no estarán sujetos a imposición en el Estado fuente si la empresa demuestra que dichas ventas se realizaron por razones distintas a las de obtener un beneficio del tratado.

Al igual que en el caso del tratado con Rusia, no obstante que dicha regla, en términos generales, resulta común a otros convenios para evitar la doble tributación, en el caso en particular resulta relevante considerando que se prevén parámetros más específicos para determinar su alcance.

### **Determinación de beneficios a prorrata<sup>201</sup>**

Del mismo modo que en el tratado antes comentado, un Estado contratante podrá determinar los beneficios imputables a un EP a prorrata sobre los ingresos de la empresa extranjera y sin considerar los parámetros de atribución incluidos en el convenio, siempre que dicho método de determinación sea común en ese Estado y el resultado así obtenido sea acorde a los mencionados principios de atribución del convenio.

---

<sup>200</sup> Art. 7 Tratado

<sup>201</sup> Art. 7 Tratado.

## **Tasa de dividendos<sup>202</sup>**

La imposición en el Estado de residencia de la sociedad que pague los dividendos queda limitada a una retención del 5% en caso de que el beneficiario efectivo sea una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que tenga la propiedad de al menos 10% del capital de dicha sociedad. Para los demás casos, la imposición será de 15%.

## **Intereses<sup>203</sup>**

Los intereses pagados por un residente en un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en el Estado de que procedan limitando la imposición a la tasa del 10%, siempre que se trate del beneficiario efectivo. Sin embargo, de manera incierta se establece que la forma en que dicha limitante aplicará será acordada mutuamente por las autoridades de los Estados Contratantes.

La tasa de retención máxima tratándose de intereses, no será aplicable a intereses derivados de créditos respaldados, mismos que serán sometidos a imposición de conformidad con la legislación interna del Estado del que procedan.

En caso de que la legislación de un Estado limite la deducibilidad de un pago debido a reglas de capitalización delgada o en virtud de que el instrumento de deuda sea considerado que incluye una participación en el capital, el otro Estado podrá darle el mismo tratamiento.<sup>204</sup>

## **Regalías<sup>205</sup>**

Las regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan limitando dicha imposición a la tasa del 10% si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante. Al igual que tratándose de intereses, se establece de manera incierta que dicha limitación será acordada mutuamente por las autoridades de los Estados Contratantes.

---

<sup>202</sup> Art. 10 Tratado.

<sup>203</sup> Art. 11 Tratado.

<sup>204</sup> Párrafo 3 Protocolo Tratado.

<sup>205</sup> Art. 12 Tratado.

Nuevamente en contradicción a la tendencia internacional, se incluyen en el concepto de regalías las cantidades pagadas en virtud de la enajenación de cualquier derecho o bien que se encuentre condicionado a la productividad, uso o disposición de los mismos.

### **Límite de beneficios<sup>206</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 (*"arms' length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

### **Ganancias de capital<sup>207</sup>**

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente en el otro Estado podrán someterse a imposición en términos de la legislación de cada uno de los Estados.

Adicionalmente, la enajenación de acciones de una sociedad cuya propiedad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estados Contratante (comúnmente conocidas como "acciones inmobiliarias"), podrán someterse a imposición en el país donde se encuentren los inmuebles aun cuando la sociedad no sea residente del mismo.

### **Pensiones<sup>208</sup>**

Las pensiones y otras remuneraciones similares sólo podrán someterse a imposición en el país de residencia.

### **Eliminación de doble imposición<sup>209</sup>**

Los residentes de Islandia podrán deducir de su impuesto sobre el ingreso un monto igual al impuesto pagado en México.

---

<sup>206</sup> Arts. 11 y 12 Tratado.

<sup>207</sup> Art. 13 Tratado.

<sup>208</sup> Art. 18 Tratado.

<sup>209</sup> Artículo 23 Tratado.

Los residentes de México podrán acreditar contra el impuesto mexicano el impuesto islandés pagado por los ingresos provenientes de Islandia hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México sobre dicho ingreso.

Asimismo, las sociedades residentes en México -propietarias de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en Islandia- podrán acreditar el impuesto islandés pagado por la sociedad que distribuye los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan dichos dividendos.

Cabe señalar que los beneficios de acreditamiento para residentes en México respecto de impuestos pagados en el extranjero se incluyen en similares condiciones en la LISR.

### **Ajustes a precios de transferencia<sup>210</sup>**

En caso de que las autoridades de un Estado Contratante realicen un ajuste a los precios o contraprestaciones acordados con un residente del otro Estado Contratante, el otro Estado Contratante únicamente deberá realizar el ajuste correlativo en caso de que se alcance un acuerdo con el primer Estado.

## **TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO 2009**

La lista de los 37 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2009, es la siguiente:

<b>Estado</b>	<b>Publicación Convenio DOF</b>	<b>Aplicable a partir de</b>
Alemania	16 marzo 1994 6 mayo 1994 15 junio 1994	1 enero 1994
Australia	13 febrero 2004	1 enero 2004 1 julio 2004
Austria	8 diciembre 2004	1 enero 2006
Argentina	19 marzo 2004	1 enero 2005
Bélgica	6 enero 1997	1 enero 1998
Brasil	1 enero 2007	1 enero 2007
Canadá	20 junio 2007	1 enero 2008
Corea	16 marzo 1995	1 enero 1996
Chile	12 mayo 2000	1 enero 2000

<sup>210</sup> Art. 9 Tratado y párrafo segundo Protocolo Tratado.

China	28 febrero 2006	1 enero 2007
Dinamarca	27 mayo 1998	1 enero 1998
Ecuador	4 abril 2001	1 enero 2001
España	31 diciembre 1994	1 enero 1995
EUA	3 febrero 1994 25 enero 1996 22 julio 2003	1 enero 1994 26 octubre 1995 3 julio 2003 (vigencia)
Finlandia	11 agosto 1999	11 enero 1999
Francia	16 marzo 1993	1 enero 1993
Grecia	31 diciembre 2005	1 enero 2006
Indonesia	8 diciembre 2004	1 enero 2005
Irlanda	9 agosto 2000	1 enero 1999
Israel	11 agosto 2000	1 enero 2000
Italia	29 marzo 1995	1 enero 1996
Islandia	31 diciembre 2008	1 enero 2009
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
Polonia	18 octubre 2002	1 enero 2003
Portugal	3 abril 2001	1 enero 2002
Reino Unido	15 marzo 1995	1 abril 1994
República Checa	28 enero 2003	1 enero 2003
República Eslovaca	28 septiembre 2007	1 enero 2008
Rumania	12 diciembre 2001	1 enero 2002
Rusia	20 mayo 2008	1 enero 2009
Singapur	23 agosto 1996	1 enero 1996
Suecia	10 febrero 1993	1 enero 1993
Suiza	24 octubre 1994	1 enero 1995

## TRATADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

Estado	Fecha de firma	Estatus
India	10 septiembre 2007	Aprobado por el Senado
Venezuela	6 febrero 1997	Aprobado por Venezuela
Alemania	9 julio 2008	Aprobado por el Senado
Barbados	7 abril 2008	Aprobado por el Senado
Protocolo Países Bajos	11 diciembre 2008	Firmado

## TRATADOS EN NEGOCIACIÓN<sup>211</sup>

Antillas Neerlandesas
Aruba
Bermuda

<sup>211</sup> Visible en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).



Hungría
Kuwait
Letonia
Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua
Panamá
Sudáfrica
Tailandia
Ucrania
Uruguay

## COMERCIO EXTERIOR

Durante 2008 se publicaron diversos decretos y acuerdos que tuvieron un impacto directo en temas fiscales de comercio exterior, así como en los procedimientos que se siguen ante las aduanas. En nuestro criterio, las publicaciones más relevantes son las siguientes.

### PUBLICACIONES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR

A continuación se refieren de manera limitativa y no exhaustiva algunas de las publicaciones más relevantes durante el ejercicio fiscal de 2008.

#### **Facilidades administrativas en materia aduanera y de comercio exterior**

El 31 de marzo se publicó en el DOF el "Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en Materia Aduanera y de Comercio Exterior", que en su mayor parte entró en vigor el pasado 14 de abril.

El 18 de abril de 2008 se publicó en el DOF la "Séptima Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter general en Materia de Comercio Exterior para 2007", conteniendo las modificaciones necesarias para la implementación del Decreto, resaltándose que fueron incrementadas de manera ilógica y contraria al propósito simplificador del Decreto, las causales de suspensión del Padrón de Importadores.

**a) Eliminación de los padrones sectoriales.**<sup>212</sup> La reforma más relevante consistió en la eliminación casi total del Padrón Sectorial en el que debían inscribirse - en añadidura al padrón general de importadores -, todos aquellos que desearan importar ciertas mercancías consideradas sensibles (textiles y calzado, cárnicos, algunos productos químicos, productos de aseo, maderas, herramientas, acero, juguetes, bicicletas, artículos de consumo, etc.). El trámite de inscripción en los padrones sectoriales era aproximadamente de 3 semanas, siendo usual que se dilatara injustificadamente por la autoridad aduanera que lo controlaba.

---

<sup>212</sup> Art. Segundo Fracc. II Decreto.

Actualmente, deben inscribirse en el padrón sectorial, los importadores de ciertos químicos como son los cloruros, oxiclорuros, derivados de hidrocarburos, los precursores químicos y productos radioactivos, nucleares y armas.

**b) Desaparición de los “Precios Estimados”.**<sup>-213</sup> Se eliminó la necesidad de garantizar mediante depósitos en cuentas aduaneras los impuestos que se hubieren podido causar cuando un importador efectuara importaciones de ciertas mercancías con un precio por debajo del valor estimado por la autoridad.

Desde la fecha de entrada en vigor de este mecanismo de las “cuentas aduaneras”, la autoridad fiscal no había ejercido sus facultades para revisar si alguna importación de mercancía sujeta a “precios estimados” se había importado subvaluada y si la garantía tenía razón de ser.

También se eliminó la necesidad de garantizar con estas cuentas el traslado de mercancías bajo el régimen de tránsito interno o internacional de mercancías.

**c) Presentación de datos de identificación individual de mercancías.**<sup>-214</sup> Se deroga la obligación de importadores de múltiples mercancías enlistadas en el Anexo 18 (cárnicos, huevos, algunos vegetales, azúcares y fructuosa, ciertos alimentos y sus materias primas, aceites, aditivos, peletería, artículos de papelería, hilados, textiles, prendas de vestir, maquinaria, artículos de consumo), de identificar a detalle y en forma minuciosa los artículos que importara (señalando por ejemplo su composición, números de serie, características, funcionamiento, etc.).

**d) Ampliación fracciones programa IMMEX.**<sup>-215</sup> Los titulares de un programa IMMEX ya no deberán notificar a la SE las nuevas fracciones arancelarias de las materias primas, maquinaria y productos finales que importen al amparo del programa autorizado.

---

<sup>213</sup> Art. Segundo Fracc. I Decreto.

<sup>214</sup> Art. Segundo, fracc. IV Decreto y Anexo 18 RMCE.

<sup>215</sup> Art. Segundo, fracc. V Decreto.

**e) Registro de exportadores certificados.**<sup>-216</sup> Fue prorrogada hasta febrero de 2010 la vigencia de los registros para la certificación de empresas exportadoras para diversos tratados de libre comercio, en los que interviene la autoridad para certificar el origen de la mercancía, disponiéndose además que los nuevos registros tendrán una vigencia mínima de tres años, cuando antes se debía renovar anualmente.

Quienes exporten productos perecederos, mercancías con un valor inferior a US\$200,000 ó productos artesanales a la Unión Europea y a Noruega, Suiza, Islandia y Liechtenstein, obtendrán de manera simplificada su registro como "exportador autorizado".

### **Suspensión Padrón Importadores**<sup>217</sup>

En forma complementaria al Decreto, el 18 de abril de 2008 se publicaron diversas reformas a la RMCE, destacándose que será causal de suspensión en el padrón de importadores la detección de mercancía que ostente marcas falsificadas.

Es censurable que se establezca como causal de suspensión el que una empresa mantenga como socio o representante legal a una persona que sea "miembro" de otra empresa que haya sido suspendida del mismo padrón, sin que se precise qué significado tiene ello, además de que esta causal es evidentemente violatoria de garantías de los afectados.

También resulta criticable que cuando haya existido una suspensión en el padrón de importadores y el particular se haya inconformado, el plazo para que la autoridad aduanera emita una resolución de reactivación en el padrón se haya duplicado de 30 a 60 días.

### **Derogación de las constancias de país de origen**

El 17 de julio se publicó en el DOF el "Acuerdo que modifica el diverso por el que se establecen las normas para la determinación de país de origen de mercancías importadas y las disposiciones para su certificación, en materia de cuotas compensatorias".

---

<sup>216</sup> Art. Tercero Decreto.

<sup>217</sup> Reglas varias Decreto.

En este Acuerdo se elimina la obligación que tenían los importadores de acompañar a los pedimentos de importación las “constancias de país de origen” (conocidas en el medio aduanero como “certificados blandos” y “certificados duros”) utilizadas para demostrar que ciertas mercancías eran fabricadas en países distintos a China -o en otro país que efectuare prácticas desleales de comercio internacional-, y por ende, que su importación no daba lugar al pago de cuotas compensatorias.

Ahora bastará con la declaración del importador asentada en el pedimento de importación para que los bienes importados idénticos o similares a los que pagan cuotas compensatorias, se consideren no originarios de China y, por ende, se puedan introducir a nuestro país exentos del pago de cuotas.

Sin embargo, la LCE continúa obligando a los importadores de bienes a que en caso de un cuestionamiento de la autoridad al momento de su importación o en caso de una verificación, demuestren que el origen del producto es distinto al del país cuyas exportaciones están sujetas al pago de cuotas compensatorias.

Es conveniente que quienes importen mercancías similares a las que den lugar al pago de cuotas compensatorias, conserven la documentación que sustente que los bienes que importen son fabricados en países distintos a los que son sujetos al pago de cuotas, como podrían ser los documentos emitidos por los productores que acrediten el lugar de fabricación, inspecciones de organismos de verificación internacionales, etc.

### **Eliminación cuotas compensatorias / Acuerdo Medidas Transitorias Importaciones productos chinos**

El 15 de octubre entraron en vigor diversas resoluciones que eliminan las cuotas compensatorias sobre mercancías originarias de China, así como un “Acuerdo de medidas de transición” que establece los aprovechamientos que se pagarán por ciertas importaciones de productos chinos durante los siguientes 4 años, resultando destacable lo siguiente:

**a) Cancelación de cuotas compensatorias.**- Se revocaron las cuotas compensatorias a los siguientes productos originarios de China:

Calzado	Herramientas	Hilados
Tejidos	Prendas de vestir	Confecciones de telas
Juguetes	Lápices	Máquinas, aparatos eléctricos
Productos químicos orgánicos	Válvulas de hierro y acero	Candados
Bicicletas	Cerraduras	Encendedores
Carriolas	Velas	

Resulta criticable que a través del procedimiento seguido para concluir los exámenes de vigencia de las cuotas sobre estos productos (que pudo derivar en la permanencia de las cuotas) se hayan infringido disposiciones de la LCE, habiéndose parcialmente fundado en legislación que no le es aplicable a estos exámenes de vigencia.

**b) Medidas de transición y exenciones.**<sup>218</sup> En sustitución de las cuotas compensatorias canceladas, los importadores de los productos mencionados deberán pagar en las aduanas de entrada, un aprovechamiento denominado “medida de transición”, establecido como porcentaje sobre el valor en aduana de las mercancías de que se trate.

El porcentaje a pagar como medida de transición se disminuirá progresiva y parcialmente durante los próximos 4 años, eliminándose a partir del 11 de diciembre de 2012.

Las fracciones arancelarias que causarán el pago de la “medida de transición” y el porcentaje que se cobrará por cada fracción, se establece en el Anexo 1 de este Acuerdo, mientras que conforme al Anexo 2 del mismo, algunos productos químicos, hilos, textiles, prendas de vestir, calzado y herramientas quedan exentas del pago de esta medida de transición. Los importadores de calzado calcularán la medida de transición con base en la diferencia en un “valor mínimo en aduanas” establecido por la SE.

Diversas mercancías específicas – como químicos, productos infantiles y algunos juguetes, prendas de vestir y herramientas - clasificadas en fracciones arancelarias que en principio están gravadas por esta “medida transitoria”, quedan exentas de su pago.

<sup>218</sup> Arts. 2, 3, 4 y 6 y Anexos 1 y 2 Acuerdo Medidas Transición.

**c) Implementación del cobro de las medidas de transición.**<sup>219</sup> El SAT cobrará las medidas de transición en las aduanas o en el ejercicio de sus facultades de revisión, incluso en caso de que existan controversias derivadas de cambios de clasificación arancelaria.

En el Acuerdo de Medidas de Transición no se establece claramente: *(i)* cómo acreditarán los importadores que sus productos no son originarios de China para quedar exentos del pago de estas medidas cuando importen mercancías similares (tomando en cuenta la derogación de la figura de las "constancias de país de origen" que servían para demostrar el origen de estos productos), *(ii)* la forma en que se declarará en el pedimento el pago de este aprovechamiento, *(iii)* el criterio que seguirá la autoridad fiscal en caso de infracciones, ya que no les serán aplicables las sanciones relativas a la omisión del pago de cuotas compensatorias.

**d) Inconstitucionalidad de las medidas de transición.**- Consideramos que diversos factores como: *(i)* la desafortunada clasificación de las "medidas de transición" como aprovechamientos en un acuerdo administrativo que no está previsto en la LIF, *(ii)* los tratos específicos que se dan a diversas mercancías sin la debida motivación, *(iii)* las indefiniciones acerca de cómo demostrar el origen de las mercancías, así como *(iv)* otros aspectos formales de este Acuerdo, conllevan a que el mismo pueda resultar violatorio de garantías.

## **Reducciones arancelarias de apoyo por crisis económica**

El 24 de diciembre de 2008 se publicaron en el DOF diversos decretos relacionados con medidas de emergencia tomadas por el Ejecutivo Federal para tratar de contrarrestar la crisis económica mundial.

La esencia de estos tres decretos consiste en una reducción arancelaria general con el propósito, según criterio del Ejecutivo, de que los consumidores y productores mexicanos adquieran productos del extranjero a un menor costo y buscando un comercio exterior más libre.

Aun cuando estas medidas tienen propósitos loables y considerando que se han implementado diversas reducciones arancelarias previas, los obstáculos para consumidores mexicanos continúan topándose con el

---

<sup>219</sup> Arts. 1, 7 y 8 Acuerdo Medidas Transición.

formalismo de la legislación aduanera y con el aspecto operativo y discrecional del comercio exterior.

**a)** Decreto que modifica la Tarifa Arancelaria.- Se publica una reforma a la TLIGIE que involucra una reducción arancelaria en dos etapas, tomando como base los aranceles que se aplican a aquellos bienes originarios de países con los cuales no tenemos celebrado un tratado de libre comercio (conocidos comúnmente como arancel de "Nación Mas Favorecida" o NMF).

(i) Primera etapa (2008).

- Las tasas de aranceles NMF de 5%, 7% y 9% quedan exentas de pago.
- Las tasas arancelarias de NMF del 10%, 15% y 20% se reducen en 5 puntos para quedar respectivamente en 5%, 10% y 15%.
- Los aranceles de NMF de 50% y 35% se establecen en 25%.

(ii) Segunda etapa (2009-2012).

- Los aranceles de NMF en porcentajes del 5%, 10% y 15% se reducen al 0%, 5% y 10% respectivamente (reducción de 5 puntos porcentuales).
- Los picos arancelarios de 25% quedan gravados al 15%.

Esta reforma también conlleva la eliminación durante la 2ª. etapa de los PROSEC y de las autorizaciones de Regla Octava, desapareciendo estos programas en el año 2011.

**b)** Decreto de franja frontera norte y región frontera.- Se unifican en un sólo decreto 393 fracciones arancelarias que quedan exentas y 1352 fracciones que pagarán una tasa del 5% cuando las mercancías clasificadas en éstas sean importadas a la Franja Fronteriza Norte (la franja de 20 kilómetros entre Sonora y el Golfo de México colindante con los EUA) y Región Fronteriza (las Baja Californias, Quintana Roo, franjas fronterizas con Guatemala y Belice), así como a ciertos municipios de Sonora, Chiapas, Oaxaca y Tabasco por empresas



residentes en esos territorios, siempre que obtengan una autorización de la SE.<sup>220</sup> Estas tasas estarán vigentes hasta diciembre de 2013.

Pueden acceder a obtener esta autorización las empresas que realicen las actividades de comercialización o servicios que se enlisten en un catálogo que publicará en fechas próximas el SAT y junto con otros requisitos formales, comprueben ventas al público en general y consuman y enajenen las mercancías importadas conforme a esa autorización exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza.

**c) Decretos para importación de automóviles usados.**- Conforme al TLCAN, a partir de 2009 inicia el periodo de desgravación parcial y periódica de aranceles de vehículos usados originarios de EUA y Canadá que tengan más de 10 años de antigüedad.

Al respecto, estos Decretos<sup>221</sup> establecen un arancel máximo del 50% sobre el valor en aduana de estos vehículos y definen a su vez el concepto de "usados".

Para la importación de estos vehículos se seguirá requiriendo el permiso previo de importación expedido por la SE y una serie de requisitos formales (una constancia de armado expedida por la compañía armadora, requisitos técnicos a criterio del SAT y registrarlos ante el padrón establecido en la Ley de Registro Público Vehicular).

También se prevé la posibilidad de cambiar el régimen de importación temporal o a franja fronteriza de los vehículos usados que ya se encuentren en el país.

---

<sup>220</sup> Este Decreto abroga y sustituye al Decreto que establece el Impuesto General de Importación para la Franja Fronteriza Norte y Región Fronteriza y al Decreto por el que se establecen las fracciones arancelarias que se encontrarán totalmente desgravadas del impuesto general de importación para la franja fronteriza norte y en la región fronteriza publicados el 31 de diciembre de 2002.

<sup>221</sup> Decreto por el que se modifica la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, y Decreto por el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos usados.

## **Eliminación “Requisito de Planta” / Importación medicamentos extranjeros**

Con la reforma al Reglamento de Insumos para la Salud publicada el 5 de agosto, dio inicio la eliminación gradual de la exigencia para el fabricante extranjero que deseara comercializar medicamentos en México, de contar con una planta en territorio mexicano (llamada comúnmente “Requisito de Planta”).<sup>222</sup>

A partir de las distintas fechas de entrada en vigor de esta reforma, bastará que el fabricante extranjero cuente con licencia o certificación extranjera que demuestre que está autorizado para fabricarlo en el país de que se trate, para poder comercializar (e importar) dicho medicamento a nuestro país.

Bajo este nuevo esquema, ya están siendo importados bajo este esquema productos antirretrovirales. A partir del 5 de febrero de 2009 se podrán importar vitamínicos, vacunas, sueros, hemoderivados, antitoxinas, hormonales con origen biológico, homeopáticos y herbolarios.

A partir del 5 de agosto de 2009 será posible importar medicamentos biotecnológicos y biológicos distintos a los anteriores. En febrero de 2010 se podrán importar medicamentos de libre acceso y aquellos que contengan estupefacientes o psicotrópicos, y el 5 de agosto de 2010, la importación de la totalidad de los medicamentos se podrá hacer demostrando que el fabricante está autorizado en su país.

### **Segunda modificación a reglas de comercio exterior**

El 29 de diciembre se publicó la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMCE, resultando destacables las siguientes reformas que, en lo general y atentos a las formalidades que implican, son contrarias a la intención de facilitar las operaciones de comercio exterior publicadas pocos días antes:

**a)** Adecuaciones anexo mercancías importación exenta IVA.<sup>-223</sup> El tratamiento en materia de IVA a la importación de algunos productos clasificados arancelariamente como extractos vegetales (incluyendo

<sup>222</sup> Arts. 168 y 170 del Reglamento de Insumos para la Salud.

<sup>223</sup> Anexo 27 RMCE.

jugos), químicos orgánicos e inorgánicos, farmacéuticos, joyería, maquinaria, equipo médico y objetos de arte, fue modificado. Estas modificaciones son frecuentes, por lo que es conveniente que los importadores revisen si conforme al anexo que enlista las fracciones arancelarias que la aduana considera a priori como exentas del IVA, continúan siendo objeto de ese beneficio.

**b) Transferencias de IMMEX en región fronteriza al resto del país.**

<sup>224</sup> Las empresas IMMEX o con recinto fiscal estratégico ubicadas en la franja o región fronteriza que envíen mercancías a empresas similares o de la industria automotriz ubicadas en el interior del territorio nacional, deberán acompañar a estas mercancías, además del pedimento de importación que presenten ante la sección aduanera, copia de la factura o nota de remisión correspondiente.

**c) Padrón sectorial.**<sup>225</sup> Los importadores inscritos en el padrón sectorial deberán presentar en el mes de marzo de cada ejercicio un reporte en disco compacto de sus operaciones del ejercicio inmediato anterior, incluyendo los datos de sus proveedores.

Se agregaron algunos productos (radiactivos, precursores químicos) y los sectores de armas de fuego, explosivos, sustancias químicas y materiales relacionados con explosivos y juegos pirotécnicos y armas, a la lista de bienes para cuya importación se requiere estar inscrito en el padrón sectorial.

**d) Importaciones por ferrocarril.**<sup>226</sup> Las empresas ferroviarias que transporten mercancía proveniente de los EUA o con destino a dicho país, deben comunicar al SAAI los datos de la guía de embarque, del equipo ferroviario y de los destinatarios, con una anticipación de al menos 5 horas al arribo a frontera del ferrocarril, debiendo el agente aduanal pagar los pedimentos que amparen esas mercancías.

---

<sup>224</sup> Regla 5.2.8. RMCE.

<sup>225</sup> Regla 2.2.1. RMCE.

<sup>226</sup> Reglas 2.4.17., 3.2.13., 3.7.7. RMCE.

## **INTERPRETACIONES CONTROVERTIDAS 2008**

A lo largo de 2008 han surgido diversas interpretaciones que han creado incertidumbre jurídica a los contribuyentes en materia de comercio exterior. A continuación se refieren de manera limitativa y no pretender hacer un análisis exhaustivo, sólo algunas de ellas:

### **IVA en operaciones de maquila (IMMEX)**

En materia de IVA en el comercio exterior y dado que es usual que el proveedor y el cliente del contribuyente se encuentren en el extranjero y fuera del ámbito de aplicación de las figuras del traslado y acreditamiento, este impuesto indirecto tiene las siguientes particularidades:

- el importador de bienes es quien entera esta contribución al Estado, sin que exista la figura del traslado,
- las exportaciones de bienes y servicios se gravan a la tasa del 0%, misma que permite el acreditamiento de las sumas del impuesto que el exportador haya erogado en la obtención de los insumos (bienes o servicios) necesarios para la exportación,
- las importaciones temporales están exentas del pago del IVA,

El tratamiento otorgado a ciertas operaciones de importación y exportación encuentra su respaldo y fundamento en disposiciones de la LA, en la RMCE e incluso en resoluciones de la SE.

Por otro lado, la figura de las empresas IMMEX, comúnmente conocidas como maquiladoras<sup>227</sup> y que esencialmente operan con importaciones temporales exentas del IVA, ha evolucionado y de ser originalmente una operación limitada a recibir en precario maquinarias y materias primas del extranjero y exportar la totalidad de su producción, se han convertido en compradoras de maquinarias o materias primas, adquiriendo dichos bienes de proveedores nacionales o extranjeros.

---

<sup>227</sup> A partir de noviembre de 2006, los programas de maquila y PITEX fueron fusionados en el nuevo programa IMMEX.

También, en algunas ocasiones las empresas IMMEX destinan parte de su producción final al mercado nacional o transmiten la propiedad o la posesión de las materias primas a otras maquiladoras por instrucciones del extranjero.

**a) Tratamientos de IVA en operaciones de IMMEX.**- Todas las particularidades mencionadas han llevado a hacer confuso el tratamiento del IVA en las operaciones celebradas por empresas IMMEX y entre empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos ("programa automotriz").<sup>228</sup> A nuestra consideración, los temas más relevantes son los siguientes:

- (i) Enajenaciones de bienes importados temporalmente gravadas a la tasa del 0% del IVA.<sup>229</sup>

Se otorga el tratamiento de exportación gravada a la tasa del 0% del IVA a las siguientes entregas o enajenaciones de bienes en México:

- Entregas de bienes efectuadas por una empresa IMMEX o con programa automotriz a otra empresa IMMEX o con programa automotriz, originadas por enajenaciones realizadas entre residentes en el extranjero sobre bienes importados temporalmente a México.
- Entregas efectuadas por una empresa IMMEX a una segunda IMMEX, originadas en una enajenación de un residente en el extranjero a favor de la segunda empresa IMMEX o con programa automotriz.
- Enajenaciones efectuadas por una empresa IMMEX en favor de un extranjero, cuando por esta enajenación entregue los bienes a otra empresa IMMEX o del sector automotriz. Este supuesto sólo se refiere a empresas IMMEX y no otorga el tratamiento de exportación a tasa del 0% del IVA a enajenaciones efectuadas por empresas con programa automotriz.

<sup>228</sup> Empresas reguladas por el Decreto para el apoyo de la competitividad de la industria automotriz terminal y el impulso al desarrollo del mercado interno de automóviles, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 2003.

<sup>229</sup> Reglas 5.2.5. y 5.2.6. RMCE.

- La enajenación realizada por el dueño extranjero de los bienes importados por una empresa IMMEX a favor de esta misma, no estará gravada por el IVA, sin que ello esté relacionado con el tratamiento de tasa del 0% del IVA.
- Transferencias o enajenaciones celebradas entre empresas IMMEX, aun cuando no exista una enajenación en el extranjero.
- Enajenaciones efectuadas por residentes en México (que no sean titulares de un IMMEX), en favor de un residente en el extranjero, cuando las mercancías vendidas sean entregadas a una empresa IMMEX o con programa automotriz.
- Enajenaciones de mercancías extranjeras efectuadas por empresas que operen dentro de un "recinto fiscalizado estratégico",<sup>230</sup> a favor de empresas IMMEX o con programa automotriz.

Cabe resaltar que para aplicar la tasa del 0% del IVA a estas operaciones, las empresas IMMEX y sus proveedores deben cumplir con ciertos requisitos formales relativos a la presentación de pedimentos "virtuales" de exportación (por el enajenante o transferente) y de importación (por el adquirente o receptor), dentro de los cuales destaca la obligación de presentar estos pedimentos máximo con un día de diferencia<sup>231</sup>, y en algunos casos, anotando en las facturas o notas de remisión los datos del adquirente o receptor de los bienes.

---

<sup>230</sup> Régimen aduanero que esencialmente permite importar mercancías a zonas industriales autorizadas por el SAT, dentro de las cuales se pueden efectuar procesos industriales con mercancías que posteriormente serán exportadas.

<sup>231</sup> En el caso de que el pedimento de exportación virtual se presente dentro de los 30 días siguientes al de importación virtual, se deberá pagar la multa establecida en el artículo 183, fracción II de la LA.

En el supuesto de que se utilicen pedimentos consolidados (es decir, mensuales), el pedimento consolidado de exportación se puede presentar en un plazo de 10 días después de presentar el consolidado de importación.

Las empresas IMMEX y sus proveedores deben ser cuidadosos en el cumplimiento de estos requisitos formales, aun cuando se establezcan en la RMCE, ya que existen criterios que señalan que estos requisitos deben ser cumplidos para tener derecho a tratamientos fiscales favorables aun cuando se encuentren en reglas administrativas.

- (ii) Enajenación entre extranjeros de un bien importado temporalmente.<sup>232</sup>

La venta efectuada entre extranjeros de mercancías ubicadas en territorio nacional dentro del programa de una IMMEX, se considera enajenación exenta del IVA.

- (iii) Servicios de maquila y submaquila a tasa 0% del IVA.<sup>233</sup>

Las empresas IMMEX pueden acordar con terceros que no sean titulares de programas IMMEX, para que estos últimos lleven a cabo ciertos procesos de elaboración, transformación o servicios de los productos que finalmente serán exportados por la empresa IMMEX.<sup>234</sup>

Estos servicios de submaquila o submanufactura proporcionados por un tercero (que incluso abarcan conceptos tan diversos como desensamble, recuperación de materiales, complementos de capacidad productiva, servicios de exportación y similares) pueden gravarse a la tasa del 0% en la proporción en que se exporten los bienes por parte de la empresa IMMEX,<sup>235</sup> siguiendo un procedimiento específico para calcular ese porcentaje.

- (iv) Enajenación y retención IVA en ventas de proveedores nacionales a empresas IMMEX.<sup>236</sup>

---

<sup>232</sup> Art. 9, fracc. IX LIVA.

<sup>233</sup> Art. 29, fracc. IV inciso b) LIVA y Regla 5.2.4. RMCE.

<sup>234</sup> Arts. 112, último párrafo LA, 2, fracción IV, 8 y 21 Decreto IMMEX, y reglas 3.2.2. y 3.2.3. Miscelánea de la SE.

<sup>235</sup> Regla 5.2.4. RMCE.

<sup>236</sup> Art. 1-A fracc. IV LIVA.

La deficiente redacción del artículo que establece los sujetos obligados a efectuar la retención del IVA, ha llevado a interpretaciones encontradas acerca de si las empresas IMMEX que adquieren bienes de sus proveedores nacionales, deben o no retener el IVA que les trasladen.

Una primera interpretación señala que todas las empresas IMMEX o con programa automotriz que adquieren bienes de proveedores nacionales que no sean titulares de un programa IMMEX, están obligadas a retener el IVA que éstos les trasladen por la enajenación.

Otra interpretación dispone que sólo están obligadas a la retención aquellas empresas IMMEX que adquiriesen bienes de sus proveedores registrados ante el "Registro de proveedores nacionales de exportación" (PRONEX) ya derogado, y que ante la ausencia de esta figura registral, ninguna empresa IMMEX o con programa automotriz está obligada a efectuar la retención del IVA.

Esta situación confusa ha permanecido a la fecha, ya que en 2006 las modificaciones a la RMCE relativas a la retención del IVA a proveedores nacionales también fueron redactadas de manera equívoca: (i) del mes de abril a agosto de ese año estuvo en vigor una regla que pretendía adoptar la segunda línea de interpretación (nadie está obligado a retener), (ii) mientras que a partir de agosto de 2006, esa regla fue derogada y se creó una regla transitoria de la que se desprende que cada empresa IMMEX y sus proveedores pueden decidir si efectúan o no la retención.

Atento a las circunstancias particulares, consideramos que la interpretación correcta es que las empresas IMMEX y con programa automotriz efectúen la retención del IVA que sea trasladado por los proveedores que vendan productos.

### **Acreditamiento de IVA pagado por importaciones de bienes importados no comprados<sup>237</sup>**

Las autoridades fiscales se han venido oponiendo a considerar como acreditable el IVA pagado por las empresas IMMEX al momento de importar en definitiva bienes que no son adquiridos por éstas,

---

<sup>237</sup> Arts. 4, 5, 24, 28 LIVA y 15 RLIVA.



argumentando al efecto que el IVA pagado no corresponde a una enajenación.

Consideramos que existen argumentos legales para soportar que dicho IVA sí es acreditable, independientemente de que la empresa IMMEX esté importando bajo el régimen definitivo mercancías que adquiera o reciba en precario, dado que los requisitos especiales aplicables a adquisición de bienes no son exigibles para estas operaciones.

## LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El 10 de noviembre de 2008, se publicó en el DOF la LIF para el ejercicio fiscal de 2009.

### CONTENIDO DE LA LIF

Entre las cuestiones que consideramos más relevantes se encuentran las siguientes:

#### **Ingresos del Gobierno Federal**<sup>238</sup>

A casi un año de la entrada en vigor del IETU, el IDE y el IEPS sobre juegos y sorteos, el Gobierno Federal ha considerado incluir como parte de los ingresos para el ejercicio de 2009, los siguientes montos por los tributos señalados:

IETU: El Gobierno pretende recaudar el 20.49% menos en 2009 en comparación a lo proyectado 2008.

IDE: Se pretende recaudar un 258% más en 2009 en relación con lo que se proyectó en 2008 a partir de su vigencia en julio de ese año.

IEPS/ Juegos y sorteos: En 2009 se recaudará el 18.6% menos de lo que se proyectó en el ejercicio de 2008.

#### **Recargos para el caso de prórroga de créditos fiscales**<sup>239</sup>

Para 2009 se mantienen las mismas tasas contempladas para 2008, quedando las siguientes:

0.75% mensual sobre saldos insolutos

En el caso de recargos por prórroga:

---

<sup>238</sup> Art. 1 LIF.

<sup>239</sup> Art. 8 LIF.

1% tratándose de pagos a plazos en parcialidades hasta 12 meses.

1.25% mensual cuando sean parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses.

1.5% mensual cuando sean parcialidades superiores a 24 meses.

1.125% mensual en el caso de mora.

### **Cancelación de créditos fiscales<sup>240</sup>**

Al igual que en ejercicios pasados, se incluye la facultad de las autoridades fiscales para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales en los que exista incosteabilidad, excluyendo el supuesto de imposibilidad práctica de cobro.

Permanece el beneficio para aquellos contribuyentes que hubiesen incurrido con anterioridad al 31 de diciembre de 2008, en infracciones de comercio exterior sin existir embargo de mercancías y al 1 de enero de 2009 no les haya sido impuesta la sanción correspondiente, cuando esta sea menor a 3,500 UDIS o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2009.

### **Reducción de multas formales<sup>241</sup>**

Para el ejercicio fiscal de 2009, se prevé una reducción del 50% por multas derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, esto es, obligaciones formales, salvo aquellas impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso y aquellas infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación<sup>242</sup>, siempre que los contribuyentes:

- a)** Corrijan su situación fiscal.
- b)** Lleven a cabo el pago de la multa reducida, además de las contribuciones omitidas y sus accesorios, y

---

<sup>240</sup> Art. 15 LIF.

<sup>241</sup> Art. 15 LIF.

<sup>242</sup> Art. 85, fracc. I CFF.

**c)** Dicho pago se realice después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones.

Si la multa se paga después de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, los contribuyentes pagarán el 60% de la multa, en vez del 50%.

De acuerdo a lo sustentado por el Ejecutivo Federal, lo anterior se propuso con el fin de incentivar la autocorrección fiscal de los contribuyentes, al incorporar disposiciones que permitan la disminución de las multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago.

Cabe señalar que este beneficio es aplicable a infracciones derivadas de incumplimiento de obligaciones formales, mientras que aquel beneficio de disminución de multas previsto en la LFDC<sup>243</sup> se refiere a multas derivadas del incumplimiento en el pago de contribuciones.

### **Estímulos fiscales<sup>244</sup>**

Para el ejercicio de 2009, se mantienen diversos estímulos fiscales previstos en ejercicios anteriores, dentro de los que se encuentran los siguientes:

- (i) IEPS de diesel para consumo final / Devolución de IEPS por diesel adquirido para los sectores agrícola y silvícola / Vehículos de transporte público y privado de personas o de carga.<sup>245</sup> En similares términos de otros ejercicios nuevamente se incluye el acreditamiento / devolución que se ha otorgado a este rubro de contribuyentes, eliminándose al sector minero como beneficiario del estímulo.

---

<sup>243</sup> Art. 17 LFDC.

<sup>244</sup> Art. 16 LIF.

<sup>245</sup> Art. 16 fraccs. I, II, III y IV LIF.

- (ii) Vehículos/Red Nacional de Autopistas de Cuota.<sup>246</sup> Dicho estímulo se otorga a contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasaje que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota y consiste en permitir el acreditamiento de los gastos realizados por el pago de los servicios por el uso de infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% del gasto total erogado por dicho concepto.

Por otra parte, se eliminan los siguientes estímulos fiscales previstos en la LIF del ejercicio anterior:

- (i) Estímulo fiscal otorgado sobre diesel utilizado exclusivamente como combustible para locomotoras, que consistía en acreditar el IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de dicho combustible.
- (ii) La franquicia postal y telegráfica a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
- (iii) Estímulo otorgado a los contribuyentes por el uso de bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico, por el servicio de televisión restringida de servicio fijo de distribución terrenal punto a multipunto.
- (iv) A partir de 2009, ya no se prevén en la LIF las reglas para la aplicación del estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR<sup>247</sup> por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, ya que dichos proyectos se apoyarán vía presupuesto, en los términos que al efecto

---

<sup>246</sup> Art. 16, fracc. V LIF.

<sup>247</sup> Art. 219 LISR.

establece el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009.<sup>248</sup>

## **Exenciones<sup>249</sup>**

De la misma manera, se propone continuar con las siguientes exenciones:

- (i) ISAN/Vehículos baterías eléctricas/Motor de hidrógeno.- Se exime del pago del ISAN a la enajenación o importación definitiva de automóviles con propulsión a través de baterías eléctricas recargables, así como automóviles de propulsión interna o con motor accionado por hidrógeno.<sup>250</sup>
- (ii) Gas natural.- Se exime del pago del derecho de trámite aduanero a las personas que importen gas natural.<sup>251</sup>

## **Tasa de retención anual<sup>252</sup>**

Para efectos de los intereses pagados por el sistema financiero, durante el ejercicio fiscal de 2009 la tasa de retención anual, se mantiene al igual que en 2008 en 0.85% sobre el capital.

---

<sup>248</sup> El Ejecutivo Federal considera que con motivo de dicho estímulo el apoyo por la vía del subsidio llegará a quienes cumplan con las reglas de operación del programa correspondiente. Dicho estímulo se otorgará de manera más eficiente, ya que los beneficiarios recibirán los recursos para financiar sus gastos e inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, sin tener que diferir su acreditamiento cuando no generen el ISR equivalente.

<sup>249</sup> Art. 16 LIF.

<sup>250</sup> A juicio del Ejecutivo Federal, lo anterior se propuso con la finalidad de continuar con los esfuerzos para reducir la contaminación que se genera por las emisiones de gases producidas por los vehículos de combustión interna, al tiempo de apoyar la conservación y racionalización de los energéticos en nuestro país.

<sup>251</sup> Considera el Ejecutivo Federal que dicha exención debe continuar, ya que dicho combustible genera grandes beneficios económicos a sus usuarios, es de fácil transportación y produce menos contaminación.

<sup>252</sup> Art. 22 LIF.

## **Retenciones a banco extranjeros**

A diferencia de otros ejercicios en donde esta disposición se contenía en disposiciones de vigencia anual para la LISR, se prevé la aplicación para 2009 de la tasa de retención del 4.9% a los intereses pagados a bancos registrados ante el SAT residentes en un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan ciertos requisitos.

## **Enajenación de acciones por entidades de financiamiento con participación del Gobierno Federal<sup>253</sup>**

Se permite que las entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que participe en su capital el Gobierno Federal, a través de la SHCP o el Banco de México, podrán pagar el ISR que se cause por la enajenación de acciones o títulos valor de su propiedad, aplicando la tasa máxima del 28% sobre la ganancia determinada al efecto,<sup>254</sup> siempre que se cumplan los requisitos formales de designación de representante legal y dictamen previstos en la LISR.

De la Iniciativa del Ejecutivo desprendemos que la razón de lo anterior es otorgar el beneficio de cálculo aplicando la tasa del 28% sobre la ganancia y no un cálculo sobre ingreso bruto, con independencia de que el enajenante resida en REFIPRE o en un país donde rijan un sistema de tributación territorial.

Lo anterior pudiera implicar situaciones inequitativas con relación a entidades de financiamiento en las que no participa el Gobierno Federal.

## **Obligación de presentar a las autoridades fiscales la información del listado de conceptos que sirvieron de base para calcular el IETU<sup>255</sup>**

Se establece la obligación para que los contribuyentes del IETU presenten la información relativa a los conceptos que sirvieron de base para determinar el citado impuesto en cuanto a pagos provisionales e impuesto del ejercicio. Dicha obligación deberá ser cumplida a partir del

---

<sup>253</sup> Art. 22 LIF.

<sup>254</sup> Arts. 190 y 177 LISR.

<sup>255</sup> Art. 22 LIF.

1º de enero de 2009, sin importar que su contenido corresponda al ejercicio de 2008.

La información se presentará en el mismo plazo que los pagos provisionales o declaración del ejercicio, incluso cuando no exista impuesto a pagar.

### **Evaluación de resultados y efectos de la aplicación del IETU en 2008**

A través de la Iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se presenta la evaluación de los resultados y efectos de la aplicación de la tasa del IETU durante el ejercicio fiscal de 2008. Ello, en cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo Vigésimo Transitorio de la LIETU.

Una breve descripción de dicho estudio se realiza en el apartado correspondiente al IETU de nuestra Actualización Tributaria 2009.





## **TESIS RELEVANTES**

### **SEJUF**

En el presente apartado se comentan algunas tesis que estimamos fueron relevantes en el ejercicio de 2008, analizando también y con mayor profundidad un par de sentencias a través de las cuales se resolvieron asuntos de trascendencia en materia tributaria en el ámbito nacional.

### **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### **Regímenes fiscales preferentes ("paraísos fiscales")**

En el mes de septiembre de 2007, la Primera Sala de la SCJN resolvió precedentes relevantes para residentes en México que obtienen ingresos de los denominados por la LISR como "regímenes fiscales preferentes", coloquialmente llamados como ingresos de "paraísos fiscales".

Si bien la LISR contiene reglas particulares para ingresos derivados de esta especie de inversiones desde 1997, lo cierto es que la esencia del régimen en vigor fue establecido en 2005, y sobre la constitucionalidad de este último fue el pronunciamiento de la SCJN.

Lo resuelto por la SCJN, fue con respecto a las reglas particulares de tributación del régimen que, como se sabe, disponen que los contribuyentes deban considerar en forma cedular (o segmentada) los ingresos en cuestión (a los que la LISR denomina como ingresos "gravables"), mismos que no son adicionados ("acumulados") al resto de los ingresos obtenidos por los causantes del impuesto.

A continuación referimos lo resuelto por la SCJN y expresamos algunos puntos de vista al efecto.

**a)** No se viola la garantía constitucional de equidad tributaria bajo la justificación de que, si bien, el contribuyente debe calcular dos utilidades o pérdidas fiscales y, en su caso, dos resultados fiscales (uno, el ordinario, y el otro, consecuencia del régimen de REFIPRES), también

es válido que el legislador disponga dicho régimen al efecto de combatir prácticas de competencia fiscal internacional nocivas.<sup>256</sup>

Continúa la SCJN justificando dicha postura refiriendo que los contribuyentes que obtienen ingresos “pasivos” (i.e. intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, los derivados del otorgamiento del uso o goce de bienes, así como los percibidos a título gratuito) de vehículos ubicados en el extranjero, deben ser desalentados en la realización de esta clase de inversiones, mediante el establecimiento de un régimen de tributación específico.

En nuestro concepto, la SCJN, aduciendo pretendidas razones de carácter extrafiscal pretendió justificar el establecimiento del régimen de REFIPRES. Ciertamente, los razonamientos usados por dicho tribunal para resolver la inexistencia de equidad del régimen se constriñen a elementos de política fiscal, más no contienen un análisis jurídico bajo el cual se resuelva la constitucionalidad de dicho régimen.

**b)** Se resolvió que el régimen de REFIPRES no viola la garantía de proporcionalidad tributaria considerando (i) que la capacidad tributaria puede ser medida de manera “unitaria” o “global”, pero que no es ésta la única forma de hacerlo, y que (ii) el legislador expresó su intención no únicamente de que se fiscalice, sino de desaliento a la inversión en territorios sujetos a REFIPRES.<sup>257</sup>

---

<sup>256</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVABLES EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005) . Tesis aislada 1a. XVII/2008 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, páginas 487 y 488.

RENTA. EL ARTÍCULO 213, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS NUMERALES 212 Y 214 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN EL EXTRANJERO, SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005) . Tesis aislada 1a. XVII/2008 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, páginas 487 y 488.

<sup>257</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA . Tesis aislada 1a. XVI/2008 de la 1ª Sala de la

Al efecto, la SCJN acude al expediente cada vez más utilizado por ella misma de justificar con razones de política fiscal (o de carácter extrafiscal) un tratamiento tributario, con lo que se evita efectuar un análisis jurídico-constitucional de los planteamientos de amparo que aducen los contribuyentes.

Reconocemos que si bien es cierto que constitucionalmente no existe disposición que en forma expresa disponga la medición de la capacidad contributiva de los contribuyentes de manera "unitaria", lo cual en principio abriría la posibilidad de establecer regímenes de tributación sobre base segmentada (o cedular), también lo es que la atribución directa de ingresos a un residente en México, de aquéllos (ingresos) que patrimonialmente no son suyos, significa en nuestra perspectiva, el que dicho residente tribute considerando una capacidad contributiva ficta o irreal, generándose situaciones de tributación desproporcional.

### **Deducción de reservas preventivas globales<sup>258</sup>**

Como se sabe, la LISR sólo permite a las instituciones de crédito (bancos) deducir en forma opcional con respecto al régimen general de deducción de cuentas incobrables, la creación y/o incremento de reservas preventivas globales cumpliendo con los requisitos que al efecto dispone la misma LISR, y siguiendo los lineamientos correspondientes en materia bancaria.

Mediante precedente aislado, la Primera Sala de la SCJN dispuso que las SOFOLES, por ser entidades sujetas a un régimen de operación crediticia y fuentes de fondeo diverso de las instituciones de crédito, resulta justificado constitucionalmente que las primeras se encuentren sujetas al régimen general de deducción de cuentas incobrable sin que puedan tener derecho al régimen opcional de deducción de reservas preventivas globales.

---

SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, páginas 490 y 491.

<sup>258</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN VIII, EN RELACIÓN CON EL 31, FRACCIÓN XVI, Y 53 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE LAS RESERVAS PREVENTIVAS PARA RIESGOS CREDITICIOS A LAS INSTITUCIONES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Tesis aislada 1a. XXV/2008 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXVII, Marzo de 2008, páginas 127 y 128.

Puede decirse que las SOFOLES, en tanto que financian a sus clientes, se encuentran sujetas a los mismos riesgos de incumplimiento que las instituciones de crédito, y por tanto, la normativa que las rige les dispone el tener que llevar en su contabilidad reservas para el caso de incobrabilidad de los créditos concedidos.

En estas condiciones, estimamos que bajo un criterio de equidad tributaria, no es justificable (a diferencia de lo sustentado por la SCJN) que las SOFOLES se vean privadas de la opción de deducir la constitución o incremento de reservas preventivas globales, como alternativa al régimen general de deducción de cuentas incobrables.

### **Planes de opciones sobre acciones**

Desde 2005 se estableció en la LISR que se considerará como un ingreso gravable asimilable a salarios, la utilidad teórica que se determine al momento en que el empleado decida ejercer la opción de comprar las acciones de que se trate.

El trabajador que ejerza la opción de adquirir acciones o títulos valor, incluso mediante suscripción, emitidos por el empleador o una parte relacionada del mismo, deberá considerar como un ingreso gravable la diferencia entre el valor de mercado que tengan los títulos al momento de ejercer la opción y el precio establecido al otorgarse la misma.

Este régimen ocasiona que las personas físicas deban acumular a sus ingresos y por ende pagar el impuesto correspondiente, sobre una utilidad aún no realizada, y no hasta el momento en que el trabajador enajene el título que adquiriera, contraviniendo el régimen de acumulación de las personas físicas que obtienen ingresos por sueldos o asimilables a éstos, basado en que los ingresos se acumulan en el momento que efectivamente se perciben.

Mediante resoluciones aisladas de la Segunda Sala de la SCJN, se resolvió que el régimen dispuesto al respecto por la LISR:

**a) Equidad tributaria.**- No viola el principio de equidad tributaria,<sup>259</sup> pues las opciones sobre acciones consisten en una prestación laboral distinta de una operación financiera derivada.

---

<sup>259</sup> RENTA. LOS ARTÍCULOS 110, FRACCIÓN VII Y 110-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2005). Tesis aislada 2a.

La tesis que nos ocupa refiere textualmente que las opciones sobre acciones son “una prestación laboral otorgada por el patrón o una parte relacionada con éste a determinados funcionarios de la empresa para adquirir acciones”, por lo que aun cuando el título de la misma alude expresamente a la garantía de equidad, también contiene a nuestro parecer, consideraciones en términos de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Consideramos que si bien es cierto que una relación laboral precede a la posibilidad del otorgamiento de un plan de acciones, en realidad, su efecto patrimonial es exactamente el mismo que el susceptible de generarse a través de una operación financiera derivada de capital cuyo subyacente sean acciones representativas del capital de la sociedad (o de una parte relacionada de ésta) que sea el patrón de cierta persona física.

Por ende, desde una perspectiva de proporcionalidad y equidad tributarias, la capacidad contributiva de un sujeto que *(i)* recibe acciones bajo un plan de acciones en contraste con uno que *(ii)* celebra una operación financiera derivada de capital respecto de acciones es la misma, por lo que la carga fiscal asociada a ambas operaciones debiera ser equivalente.

**b) Legalidad tributaria.**- No se viola el principio de legalidad tributaria,<sup>260</sup> dado que aun cuando la LISR no defina el concepto de “valor de mercado”, éste se obtiene de la observación de la realidad económica que revela el mercado.

---

XCVI/2008, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVIII, Julio de 2008, páginas 542 y 543.

<sup>260</sup> RENTA. LOS ARTÍCULOS 110, FRACCIÓN VII Y 110-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2005. Tesis aislada 2a. XCV/2008, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVIII, Julio de 2008, páginas 543 y 544.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 110, FRACCIÓN Y 110-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR NO DEFINIR EXPLÍCITAMENTE EL CONCEPTO VALOR DE MERCADO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2005). Tesis aislada 2a. XCVII/2008, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVIII, Julio de 2008, página 544.

## **Dividendos CUFIN<sup>261</sup>**

Mediante jurisprudencia por contradicción de tesis, el Pleno de la SCJN resuelve que no es retroactiva la obligación de las personas morales de retener el 5% de los dividendos distribuidos a personas físicas, provenientes de CUFIN al 31 de diciembre de 1998, pues el hecho de que existieran cantidades que se hubieren generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicho artículo, no implica que exista un derecho adquirido en favor de la persona física, ya que el impuesto se causa hasta que la persona obtiene el ingreso por dividendos, y si antes de que los percibiera existía una exención respecto de dichos ingresos, ésta no es más que una expectativa de derecho.

Nos parece razonable el criterio adoptado por el Pleno del Máximo Tribunal, puesto que al momento en que la persona física percibe el pago del dividendo, es cuando causa el gravamen, por lo que con anterioridad a este hecho no puede considerarse que existía un derecho adquirido derivado de la exención que antes establecía la LISR para este tipo de ingresos.

## **Capitalización insuficiente**

En nuestra Actualización Tributaria 2008 comentamos que la SCJN en ambas Salas, resolvió declarar mediante diversas tesis jurisprudenciales, que la LISR vigente a partir de 2005, en cuanto a las limitantes a la deducción de intereses derivados de capitales tomados en préstamo provenientes de partes relacionadas y partes independientes extranjeras, cuando estos excedan en una relación de 3 a 1 al capital contable, no resulta violatoria de garantías constitucionales.

A nuestro criterio, dichos precedentes resultaron muy desafortunados, puesto que el régimen de deducción que nos ocupa, además de atentar contra la capacidad contributiva de las empresas, resulta prácticamente incomprensible e inaplicable.

---

<sup>261</sup> RENTA. EL ARTÍCULO QUINTO, FRACCIÓN XII, DEL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN DIVERSAS LEYES FISCALES Y OTROS ORDENAMIENTOS FEDERALES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1998). Jurisprudencia P./J. 1/2008 del Pleno de la SCJN, visible en el SEFUJE, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, página 9.

Ahora bien, a partir de 2006 la LISR fue reformada para determinar el saldo promedio anual de deudas, siendo que en lugar de considerar el total de sus deudas, los contribuyentes pueden excluir los créditos que se sujeten a condiciones o términos que limiten al deudor para distribuir utilidades o dividendos, reducir su capital, enajenar sus activos fijos, contratar nuevos créditos o transmitir de cualquier forma la titularidad de la mayoría de su capital social, o permitan que el acreedor pueda intervenir en la determinación del destino de los créditos.

En un precedente aislado, la Segunda Sala de la SCJN resuelve que dicha reforma a la LISR, no modificó en su totalidad la mecánica para determinar el límite a la deducción de los intereses, sino únicamente estableció la posibilidad de no considerar para el cálculo del saldo promedio anual de deudas, los créditos que reúnan ciertas características, razón por la que las jurisprudencias emitidas respecto al régimen de 2005, continúan siendo aplicables para el régimen vigente a partir de 2006.<sup>262</sup>

Por otra parte, la Segunda Sala resolvió que de la interpretación de la disposición que prevé el régimen de deducción de capitales tomados en préstamo previsto en la LISR, se concluye que para la actualización de la prohibición a la deducción en cuestión, es indispensable que el prestamista resida en el extranjero.

Lo anterior, pues tratándose de partes relacionadas residentes en el país, el prestamista podrá deducir los intereses generados a su cargo, ya que el prestatario deberá considerar como ingreso acumulable su importe total, mientras que tratándose de adeudos celebrados con residentes en el extranjero, el prestamista no podrá deducir los intereses derivados de la contraprestación, en virtud de que el extranjero no se ubica en los alcances de la legislación tributaria mexicana.<sup>263</sup>

---

<sup>262</sup> RENTA. LAS JURISPRUDENCIAS 2a./J. 66/2007, 2a./J. 67/2007, 2a./J. 69/2007, 2a./J. 70/2007, 2a./J. 71/2007, 2a./J. 72/2007, 2a./J. 73/2007, 2a./J. 75/2007, 2a./J. 76/2007, 2a./J. 77/2007, 2a./J. 78/2007, 2a./J. 79/2007, 2a./J. 80/2007 Y 2a./J. 81/2007, SON APLICABLES RESPECTO DEL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL 2006. Tesis aislada 2a. CLXXII/2007 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEFUJE, Novena Época, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, página 247.

<sup>263</sup> RENTA. LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR INTERESES, EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 32, FRACCIÓN XXVI Y 215 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2005, SE ACTUALIZA SÓLO CUANDO EL ENDEUDAMIENTO PROVENGA



Consideramos plausible el criterio de la Segunda Sala, pues de la lectura de la ley no se advierte con claridad si las limitantes a la deducción en cuestión comprenden únicamente a las deudas pactadas con partes relacionadas extranjeras, o si igualmente incluye a las nacionales.

### **PTU Deducible/Disminuible** <sup>264</sup>

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

Consideramos que resulta razonable lo resuelto por la SCJN, puesto que al permitirse a los contribuyentes disminuir la PTU de la utilidad fiscal, se reconoce su auténtica capacidad contributiva.

### **Deducción de créditos incobrables**

La Primera Sala de la SCJN resolvió que las limitantes a la deducción de créditos incobrables vigente hasta julio de 2006, no son inequitativas, puesto que existen razones objetivas que justifican la existencia de controles más estrictos para la deducción de créditos que rebasen la cantidad de \$5,000, siendo éstas que las citadas deducciones afectarán en mayor grado la capacidad recaudadora del Estado, debiendo, por ende, satisfacer mayores requisitos tales como la demostración de la incapacidad financiera del deudor en caso de inembargabilidad de sus bienes, la inexistencia de bienes a su nombre y su declaración de estado de quiebra o de concurso.<sup>265</sup>

---

DE UNA ENTIDAD EXTRANJERA. Jurisprudencia 2a./J. 73/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEFUJE, Novena Época, Tomo XXVII, Abril de 2008, página 682.

<sup>264</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. AL PERMITIR SU DISMINUCIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Tesis aislada 2a. CXIX/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEFUJE, Novena Época, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 277.

<sup>265</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EXISTE NOTORIA IMPOSIBILIDAD PRÁCTICA DE COBRO, ENTRE OTROS CASOS, TRATÁNDOSE DE CRÉDITOS CUYA SUERTE PRINCIPAL AL

Por otra parte, ambas Salas de la SCJN resolvieron que las limitantes a la deducción de los créditos incobrables, no son violatorias de las garantías tributarias de proporcionalidad y equidad, puesto que la LISR reconoce el impacto negativo causado en el patrimonio de los contribuyentes al autorizar la deducción, y simplemente establece una serie de requisitos para que los créditos adquieran la calidad de incobrables.<sup>266</sup>

Sobre este particular, la SCJN ya ha venido pronunciándose en diversos precedentes, en el sentido de que no es inconstitucional el que la LISR condicione el derecho a las deducciones al cumplimiento de diversos requisitos, puesto que ello no implica que se prive al contribuyente del derecho a las deducciones.

Sin embargo, consideramos criticable que la SCJN no analice que en diversos supuestos, los requisitos formales para tener el derecho a una deducción pueden resultar francamente excesivos, lo que sí pudiera traducirse en violaciones constitucionales, al perderse el derecho a una deducción.

---

DÍA DE SU VENCIMIENTO NO EXCEDA DE CINCO MIL PESOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Tesis aislada 1a. XXVI/2008 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEFUJE, Novena Época, Tomo XXVI, Marzo de 2008, página 125.

<sup>266</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EXISTE NOTORIA IMPOSIBILIDAD PRACTICA DE COBRO, ENTRE OTROS CASOS, TRATÁNDOSE DE CRÉDITOS CUYA SUERTE PRINCIPAL AL DÍA DE SU VENCIMIENTO NO EXCEDA DE CINCO MIL PESOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Tesis aislada 1ª. XXIV/2008 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVII, Marzo de 2008, página 126.

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007). Tesis aislada 2a. CXVII/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 279.

## IMPUESTO AL ACTIVO

### Activos financieros<sup>267</sup>

A través de jurisprudencia por contradicción de tesis de diversos Tribunales Colegiados de Circuito, la Segunda Sala de la SCJN resuelve que en términos de la LIMPAC, los títulos de crédito son activos financieros y dentro de dichos títulos se comprenden a las acciones emitidas por empresas residentes en el extranjero, en virtud de que se excluyen a las emitidas por sociedades residentes en México, por lo que aquellas acciones, con excepción de las excluidas, son consideradas títulos de crédito y, consecuentemente, activos financieros objeto del IMPAC.

### Reformas 2007

La Segunda Sala de la SCJN emitió diversas tesis aisladas que no reunieron la votación idónea para formar jurisprudencia, en las que resolvió que la LIMPAC vigente en 2007 no es violatoria de garantías constitucionales. A continuación se comentan las más relevantes.

**a)** No es violatorio del principio de proporcionalidad, el que la LIMPAC no permitiera la deducción de las deudas, puesto que aún existiendo deudas dentro del patrimonio del contribuyente, el IMPAC únicamente gravaba la tenencia de activos susceptibles de concurrir a la generación de utilidades y en atención al valor que tuvieran, lo cual varía en cada caso.

Si bien la SCJN reconoce que las deudas necesariamente deben considerarse en la base de otros impuestos, afirma que para efectos del IMPAC constituye un aspecto subjetivo que no puede ser generalizado por el legislador al no tener todos los contribuyentes la necesidad de recurrir al endeudamiento para desarrollar su actividad económica, siendo esto una situación aleatoria.

La circunstancia de que en ejercicios anteriores a 2007, se hubiese permitido la deducción de las deudas (de forma limitada hasta 2004, y

---

<sup>267</sup> ACTIVOS FINANCIEROS. TIENEN ESE CARÁCTER LAS ACCIONES EMITIDAS POR PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007). Jurisprudencia 2a./J. 70/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVII, Abril de 2008, página 365.

de forma ilimitada en 2005 y 2006), a criterio de la SCJN tiene su razón de ser en la “conveniencia” de aminorar en aquel momento la carga tributaria de los causantes por diversos motivos y no a la exigencia constitucional de considerar un aspecto subjetivo que puede o no presentarse en los contribuyentes del tributo.

Concluye la Segunda Sala que las deudas no están vinculadas con los activos concurrentes a la obtención de utilidades, sino que atienden más bien a aspectos financieros y de planeación estratégica empresarial.<sup>268</sup>

Asimismo, a criterio de la Segunda Sala se justifica la exclusión de la deducción de las deudas, debido al fin extrafiscal pretendido por el legislador consistente en evitar que artificiosamente se disminuya la base gravable del IMPAC, a través de prácticas elusivas o evasivas, lo cual según señala, es congruente con la diversa finalidad de conseguir la eficiencia empresarial de los contribuyentes para que preferentemente paguen el ISR.<sup>269</sup>

Consideramos criticable y contradictoria la postura de la Segunda Sala, puesto que en precedentes anteriores la propia SCJN ya había resuelto que las deudas sí inciden en el objeto del IMPAC y, por tanto, resultaba inconstitucional cuando la LIMPAC limitaba su deducción.

**b)** Por otra parte, la Segunda Sala resuelve que la tasa fija del 1.25% no es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, puesto que el objeto del IMPAC lo constituyen los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, lo cual refleja la aptitud del

---

<sup>268</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). Tesis aislada 2a. CVII/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVII, Julio de 2008, página 528.

<sup>269</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). Tesis aislada 2a. CX/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVII, Julio de 2008, página 523.

contribuyente para aportar una parte de esa riqueza para los gastos públicos, lo que significa que tributan en función del objeto gravado.<sup>270</sup>

## LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### Agua gaseosa<sup>271</sup>

A través de un criterio aislado, la Segunda Sala de la SCJN resuelve que la tasa del 0% aplicable a la enajenación de agua no compuesta ni gaseosa, tiene por objeto proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos a través de la adquisición de productos básicos, siendo que el agua compuesta o gaseosa conlleva un proceso que añade un valor a su elaboración, al estar constituida por sustancias o saborizantes, que por ese hecho resulta más costosa para el adquirente y, por consiguiente, no constituye un producto básico para la población, razón por la que no es inequitativo el que la enajenación de estos productos no esté gravada con la citada tasa.

Resulta cuestionable el criterio adoptado por la Corte, puesto que la circunstancia de que el agua gaseosa esté constituida a base de ciertas sustancias, de ninguna manera implica que no se trate de un producto básico para la población, además de que no obstante sea un producto un poco más costoso que el agua natural, es igualmente consumido en gran escala por los sectores menos favorecidos.

<sup>270</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). Tesis aislada 2a. CV/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVII, Julio de 2008, página 522.

<sup>271</sup> VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN RESPECTO DE AGUA GASEOSA O COMPUESTA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). Tesis aislada 2a. CXXVIII/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 284.

## **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

### **Consultas fiscales**

El Pleno de la SCJN resuelve que según lo dispuesto por el artículo 34 del CFF, cuando se formule una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, si la resolución es favorable para el particular, la misma vincula a la autoridad.<sup>272</sup>

Asimismo, se emitieron diversos precedentes en los que se establece que en el supuesto en el que la respuesta sea negativa para el particular, la misma no es vinculativa a dicho particular hasta en tanto las autoridades no apliquen de forma definitiva el criterio contenido en dicha resolución, como es el caso de la determinación de un crédito fiscal.

Derivado de lo anterior, se resuelve que no es procedente el juicio de nulidad promovido contra la respuesta a una consulta fiscal, pues dicha resolución, al no ser obligatoria para los particulares, no afecta el interés jurídico de la actora.<sup>273</sup>

Lo anterior, no obstante que la consulta se haya resuelto durante la vigencia de la norma anterior, en la cual sí se admitía la procedencia del juicio contencioso administrativo, pues dicha circunstancia no significa que el actor hubiera adquirido la prerrogativa de promoverlo, pues se trata de una norma procesal que no genera derechos adquiridos, los cuales se refieren a aspectos sustantivos.

Como consecuencia de la imposibilidad para interponer un juicio de nulidad en contra de una resolución negativa por parte de las

---

<sup>272</sup> CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR VINCULA A LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ. Tesis aislada P. XXXV/2007 emitida por el Pleno de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, XXVI, Diciembre de 2007, página 17.

<sup>273</sup> CONSULTA FISCAL. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE NULIDAD PROMOVIDO CONTRA SU RESPUESTA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007). Tesis aislada IV.2º.A.233 A emitida por el Segundo Tribunales Colegiados del Cuarto Circuito, visible en SEJUFE, Novena Época, XXVIII, Agosto de 2008, página 1074.

autoridades fiscales, se promovieron diversos amparos haciendo valer la inconstitucionalidad del artículo 34 del CFF, por violar las garantías de impartición de justicia, seguridad jurídica y el derecho de petición.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN emitió diversos precedentes aislados, mediante los cuales determinó que el artículo 34 del CFF no es violatorio de garantías individuales, de conformidad con los razonamientos que se exponen a continuación:

**a) Impartición de justicia.**- No viola la garantía de impartición de justicia, toda vez que no priva del derecho de acción al particular por establecer que la respuesta recaída a la consulta fiscal no le es obligatoria, pues dicha circunstancia no implica necesariamente que por esa razón sea inimpugnable, sino simplemente establece que el particular debe esperar a que tal decisión le sea aplicada en una resolución definitiva para poder impugnarla.<sup>274</sup>

**b) Seguridad jurídica.**- No viola la garantía de seguridad jurídica, puesto que dicha norma no constituye un elemento aislado a partir del cual la autoridad pueda determinar arbitrariamente cuándo se está en condiciones jurídicas de impugnar la respuesta recaída a una consulta fiscal.<sup>275</sup>

**c) Derecho petición.**- El citado artículo respeta el derecho de petición previsto en el artículo 8o. de la CPEUM, pues establece el derecho al contribuyente de realizar consultas ante la autoridad fiscal.<sup>276</sup>

<sup>274</sup> CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE LAS RESPUESTAS RECAÍDAS A AQUÉLLAS NO SON OBLIGATORIAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2007). Jurisprudencia 2a. CXXXVIII/2008 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUE, Novena Época, XXVIII, Octubre de 2008, página 455.

<sup>275</sup> CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE LAS RESPUESTAS RECAÍDAS A AQUÉLLAS NO SON OBLIGATORIAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2007). Jurisprudencia 2a. CXXXIX/2008 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUE, Novena Época, XXVIII, Octubre de 2008, página 456.

<sup>276</sup> CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2007). Tesis 2a. CXL/2008 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en SEJUE, Novena Época, XXVIII, Octubre de 2008, página 456.

En nuestra opinión, se desconoce la validez de un acto administrativo dictado conforme a las disposiciones legales, pues al no producir efecto vinculatorio, dicho acto constituye una “opinión” por parte de la autoridad fiscal que lo dicte, respecto del cumplimiento de las obligaciones materia de la consulta de confirmación de criterio; sin embargo, dicho acto debiera ser considerado plenamente válido, y por consiguiente vinculatorio, pues ha sido dictado por una autoridad administrativa en pleno goce de sus facultades.

Finalmente, con el criterio sostenido por la SCJN, se pierde por completo el objeto de las consultas de confirmación de criterio, pues es probable que al no poder ser impugnadas, las autoridades fiscales nieguen los criterios planteados por los contribuyentes, y no sea hasta que dichos criterios deban aplicarse de forma definitiva, cuando la autoridad realmente entre al estudio del tema de fondo, generándose una incertidumbre jurídica para los particulares, respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

### **Juicio de lesividad**<sup>277</sup>

La Primera Sala de la SCJN resolvió que el plazo de cinco años con el que cuentan las autoridades fiscales para promover el juicio de lesividad, no viola el principio de seguridad jurídica, puesto que si la facultad de la autoridad para cobrar un crédito fiscal prescribe en cinco años, resulta razonable que el plazo otorgado al Estado para la interposición de dicho juicio sea de la misma duración.

Consideramos criticable el anterior criterio, en virtud que si bien es cierto que es razonable que las autoridades cuenten con un medio de defensa que les permita impugnar sus propias resoluciones, a fin de “corregir” los posibles errores que hubieran cometido al emitir una resolución, es cuestionable que dicho plazo sea tan amplio, puesto que provocará que los contribuyentes no cuenten con seguridad jurídica en cuanto a si las resoluciones favorables que les lleguen a emitir, surtirán sus efectos, sino hasta transcurridos cinco años.

---

<sup>277</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. Tesis aislada 1ª. III/2008 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVII, Enero de 2008, página 422.



Adicionalmente, resulta criticable que la SCJN haya declarado la constitucionalidad del plazo para la interposición del juicio de lesividad, puesto que la circunstancia de que una resolución pudiera quedar sin efectos con motivo de la interposición de un juicio de lesividad, podría derivar incluso en que el contribuyente tuviera la obligación de cubrir contribuciones omitidas, así como recargos y multas, no obstante que al momento en que enteró el respectivo gravamen, lo hizo con sustento en una resolución emitida por las propias autoridades.

### **Visitas Domiciliarias<sup>278</sup>**

De forma plausible, la Primera Sala de la SCJN resolvió mediante jurisprudencia, que es violatorio de la garantía de inviolabilidad del domicilio, el que el CFF vigente hasta 2006 permitiera a las autoridades fiscales emitir nuevas órdenes de visita, inclusive cuando las facultades de comprobación fueran para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones, puesto que se dejaba a los contribuyentes en estado de inseguridad jurídica al permitir que las autoridades fiscales emitieran órdenes de visita aun cuando se tratara de ejercicios fiscales ya revisados y, respecto de los cuales ya existiera una resolución que determinaba la situación fiscal del contribuyente.

El anterior criterio resulta de gran relevancia, puesto que era una práctica común de las autoridades fiscales, el iniciar nuevas revisiones a los contribuyentes para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones que anteriormente ya habían sido revisadas, lo que implicaba una molestia constante para el contribuyente y prácticamente una permanente intromisión a su domicilio.

---

<sup>278</sup> VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE DE ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Jurisprudencia 1a./J. 11/2008 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, página 467.

## **CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

### **Devoluciones actualizadas<sup>279</sup>**

No obstante que el CFDF es omiso en establecer la obligación de las autoridades de actualizar las cantidades que están obligadas a devolver, de forma plausible la Segunda Sala de la SCJN resuelve que tratándose de devoluciones originadas con motivo de una declaratoria de inconstitucionalidad, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver el monto debidamente actualizado aun cuando el citado ordenamiento no establezca la actualización del monto a devolver.

Resulta relevante el citado criterio, puesto que es práctica reiterada de las autoridades fiscales del DF, el omitir considerar la actualización de las cantidades a las que están obligadas a devolver con motivo del cumplimiento de una sentencia de amparo, sustentando su actuación en que el CFDF no las obliga a hacerlo.

### **Impuesto sobre nóminas**

La Segunda Sala de la SCJN refrendó los criterios que recientemente ha venido señalando, respecto a la obligatoriedad para los tribunales federales de declarar la inconstitucionalidad de los actos de aplicación de leyes, que si bien no han sido específicamente declaradas inconstitucionales a través de jurisprudencia de la SCJN, ingresan dentro del ámbito de regulación de una jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes.

Concretamente, resuelve que la jurisprudencia que declaró inconstitucional el ISN vigente en 2001, resulta de carácter temática, por lo que cualquier otra ley que incluya el pago por concepto de indemnización por despido o terminación de la relación laboral dentro del objeto de un impuesto que grave las erogaciones destinadas a

---

<sup>279</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 2a./J. 13/2008 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, página 592.

remunerar el trabajo personal subordinado, igualmente será inconstitucional.<sup>280</sup>

A nuestro criterio, resultan relevantes los recientes criterios respecto al tema de la “jurisprudencia temática”, pues evitará criterios contradictorios entre los diversos órganos del PJF respecto a supuestos análogos a aquellos por los que la SCJN ya se pronunció en cuanto a su constitucionalidad.

## LEY DE AMPARO

### Reforma de leyes<sup>281</sup>

El Pleno de la SCJN resolvió en tesis aislada (reiterando criterios previos), que la reforma de una disposición legal constituye un acto legislativo nuevo, con independencia del resultado; esto es, aun cuando el resultado sea el reproducir el contenido de la norma reformada o tenga similitudes o diferencias de esencia o grado.

Resulta trascendente el criterio, puesto que conforme al mismo, puede ocurrir lo siguiente:

- a) Contribuyente que obtuvo sentencia de amparo en contra de cierto precepto de ley.- Si se reforma el dispositivo en cuestión, cesa la protección constitucional recibida, debiendo acudir de nueva cuenta a la acción de amparo para pretender la continuación de dicha protección.
- b) Contribuyente que estimando como inconstitucional una disposición legal, no la impugnó oportunamente.- Si se reforma el

---

<sup>280</sup> NÓMINAS. EL CRITERIO CONTENIDO EN LA JURISPRUDENCIA 2ª./J. 23/2002, QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, ES DE CARÁCTER TEMÁTICO. Tesis aislada 2a. CXCVII/2007 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, Novena Época, Tomo XXVII, Enero de 2008, página 580.

<sup>281</sup> LEYES. LA REFORMA DE UNA DISPOSICIÓN LEGAL CONSTITUYE UN ACTO LEGISLATIVO NUEVO, AUN CUANDO REPRODUZCA EL CONTENIDO DE LA NORMA DE VIGENCIA ANTERIOR, O TENGA CON ELLA SIMILITUDES O DIFERENCIAS ESENCIALES O ACCIDENTALES . Tesis aislada P. LII/2008, visible en el SEJUEF, Novena Época, Tomo XXVII, Junio de 2008, páginas 15 y 16.

precepto relativo, tendrá la oportunidad de iniciar una acción de amparo en contra de la misma.

### **Fines extrafiscales**<sup>282</sup>

Mediante jurisprudencia emitida como resultado de una contradicción de tesis resuelta por el Pleno de la SCJN, se determinó que tratándose de actos de autoridad legislativa, el requisito de fundamentación se satisface cuando aquella actúa dentro de los límites de las atribuciones que la CPEUM le confiere y la motivación se cumple cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que deben regularse jurídicamente, lo cual no implica que todas y cada una de las disposiciones que integran los ordenamientos deban ser materia de una motivación específica, pues ello significaría una actividad materialmente imposible de llevar a cabo.

De conformidad con el nuevo criterio de la SCJN, si de la lectura de una norma tributaria se “advierde” que la misma está orientada a impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, y los fines que pretende son fácilmente identificables, en tanto se desprenden del propio precepto sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación, el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales, aunque sobre el particular no haya pronunciamiento alguno en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo.

Como consecuencia de la jurisprudencia en comento, se modifica el criterio establecido anteriormente por nuestros tribunales, en el sentido de que tratándose de actos legislativos, para cumplir con el citado principio de motivación, era estrictamente indispensable que los fines extrafiscales estuvieran contenidos de forma expresa en la Exposición de Motivos o en los documentos que forman parte del proceso legislativo.

Consideramos que no es atinado el nuevo criterio, puesto que para que se cumpla con el principio de motivación citado, es necesario que el fin extrafiscal que persigue una determinada disposición sea establecido de

<sup>282</sup> FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA. Jurisprudencia P. XXXIII/2007 emitida por el Pleno de la SCJN, visible en SEJUFE, XXVI, Diciembre de 2007, página 20.

“forma objetiva” en la Exposición de Motivos, en los actos que forman parte del proceso legislativo, o en su caso, en la propia norma.

De lo contrario, siguiendo el criterio sostenido actualmente por la SCJN (mismo que es de aplicación obligatoria para todos los tribunales por constituir jurisprudencia), será suficiente para considerar que una norma se encuentra debidamente motivada, si de la lectura de la misma se infiere el fin extrafiscal que se persigue.

Con lo anterior, el fin extrafiscal de una norma se vuelve totalmente subjetivo, pues la determinación de si una disposición persigue o no dicho fin extrafiscal, depende del criterio personal del juzgador en turno, y basta con que dicho juzgador determine la existencia de un fin extrafiscal para declarar la constitucionalidad de un tributo, sin tener que analizar dicha constitucionalidad a la luz de las garantías tributarias.

## LEY FEDERAL DE DERECHOS

### Derechos por el uso del espacio aéreo

Se emiten diversos precedentes en los que se determina que los derechos por el uso del espacio aéreo no son violatorios de garantías constitucionales, de conformidad con los siguientes argumentos:

**a) Proporcionalidad y equidad.**- No violan los principios de proporcionalidad y equidad tributarias al establecer el cálculo del monto a pagar en función de la envergadura de las aeronaves, puesto que todas las personas que realicen el hecho generador del tributo (usar, gozar o aprovechar el espacio aéreo mexicano) deben causar el derecho establecido en él, atendiendo, entre otros componentes, a la envergadura de la aeronave.

Lo anterior al tratarse de un elemento idóneo para determinar las dimensiones de aquélla y el volumen de espacio aéreo utilizado e inutilizado durante el vuelo por turbulencia de estela generada, pues una aeronave grande usará o aprovechará el espacio aéreo en mayor medida que las aeronaves medianas y pequeñas.<sup>283</sup>

<sup>283</sup> DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER EL CÁLCULO DEL MONTO A PAGAR EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE

**b)** Otros conceptos.- No violan los principios de proporcionalidad y equidad tributarias al prever diversas cuotas por kilómetro volado en función de la envergadura de las aeronaves, toda vez que según la envergadura de la aeronave es la porción del espacio aéreo que ocupan al desplazarse y por la turbulencia de estela que producen es mayor o menor el espacio que inutilizan durante el vuelo.

Lo anterior justifica la proporcionalidad y equidad de las cuotas señaladas que cada aeronave debe pagar de acuerdo a su envergadura, pues conforme a ello pagará una cuota mayor quien ocupe e inutilice temporalmente el espacio aéreo en mayor proporción y en el caso contrario se pagará una cuota menor.<sup>284</sup>

**c)** Legalidad.- No violan el principio de legalidad tributaria, al autorizar a la SCT para fijar y revisar las distancias ortodrómicas, en función de que dicha prerrogativa no implica una delegación de facultades por parte del legislador, porque la citada Secretaría únicamente lleva a cabo el cálculo de las referidas distancias a partir de elementos ya definidos en las cartas de navegación aérea, tales como latitud y longitud, a fin de obtener la coordenada correspondiente aplicando la fórmula matemática-geométrica para llegar al resultado de la distancia ortodrómica, sin que quede a discreción de la autoridad indicada su fijación.<sup>285</sup>

---

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia 2a./J. 239/2007 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, XVI, Diciembre de 2007, página 193.

<sup>284</sup> DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER DIVERSAS CUOTAS POR KILÓMETRO VOLADO EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia 2a./J. 238/2007 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en SEJUFE, Novena Época, XXVI, Diciembre de 2007, página 195.

<sup>285</sup> DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES PARA FIJAR Y REVISAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia 2a./J. 236/2007 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, XXVI, Diciembre de 2007, página 196.

## COMERCIO EXTERIOR

### **Ausencia de periodo revisión / verificación legal importación<sup>286</sup>**

En el caso de visitas domiciliarias con el fin de verificar la legal importación de mercancías extranjeras, basta que en la orden de visita se indique que 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 precisar el periodo de revisión.

### **Plazo para corregir certificado / error fracción arancelaria<sup>287</sup>**

Cuando la autoridad cuestione la fracción arancelaria asentada en un certificado de origen, no está obligada a observar el plazo de 5 días que otorgan las reglas de aplicación del TLCAN para que el importador presente el certificado corregido, ya que en este caso se trataría de un error de clasificación arancelaria relativo a la naturaleza del bien importado, mientras que el plazo que beneficia a los importadores sólo aplica en caso de que los certificados de origen presenten defectos formales.

<sup>286</sup> VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR LA LEGAL IMPORTACIÓN, TENENCIA O ESTANCIA DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES RELATIVAS, NO REQUIERE LA PRECISIÓN DE UN PERIODO DE REVISIÓN. Jurisprudencia no. 2ª./J 7/2008 por contradicción de tesis 228/2007 SS. Segunda Sala de la SCJN. Visible en el SEJUFE Novena Época, Tomo XXVII, enero 2008, página 568.

<sup>287</sup> CERTIFICADO DE ORIGEN. NO PUEDE CONSIDERARSE DEFECTUOSO AQUEL EN QUE SE ASIENTAN DATOS INCORRECTOS DE LA FRACCIÓN ARANCELARIA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA Y, POR ELLO, LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A REQUERIR AL IMPORTADOR PARA QUE PRESENTE UNA COPIA DEL CERTIFICADO EN QUE SE SUBSANE LA IRREGULARIDAD DETECTADA (INTERPRETACIÓN DE LA REGLA 27 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). Jurisprudencia 2ª./J. 116/2008: visible en SEJUFE 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVIII, Septiembre de 2008, página 216.

## **Rectificación pedimentos / corrección país de origen<sup>288</sup>**

Siguiendo el criterio de que la norma posterior deroga a la norma anterior, se considera que la disposición de la LA que prohíbe corregir los datos asentados en un pedimento de exportación o importación relativos al origen de las mercancías ha quedado derogada atento a que en la misma LA se estableció un plazo para efectuar esas correcciones.

Consideramos que este criterio favorable a la corrección de pedimentos también puede hacerse extensivo a otros casos (datos del importador, datos de las mercancías importadas, etc.) con beneficios para el importador.

## **Equidad tarifa IGIE / características específicas del producto<sup>289</sup>**

Se estableció que se respeta el principio de equidad cuando se otorga un tratamiento distinto en tasas arancelarias a diversas presentaciones de un mismo producto (en el caso, carne fresca y congelada) atendiendo a los distintos procesos industriales que implica su almacenamiento, transporte o comercialización.

Llama la atención el criterio casuístico utilizado por la SCJN para individualizar la aplicación del tributo y considerar que no se está violando la garantía de equidad, mismo criterio que puede hacerse extensivo, de manera riesgosa, a cualquier tributo.

---

<sup>288</sup> PEDIMENTOS DE IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN. EL ARTÍCULO 89, PÁRRAFO SEGUNDO, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ADUANERA, QUE NO PERMITE SU RECTIFICACIÓN CUANDO SE MODIFIQUEN LOS DATOS QUE DETERMINEN EL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS, QUEDÓ TÁCITAMENTE DEROGADO AL ENTRAR EN VIGOR LA ADICIÓN DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL PRECEPTO 185 DE LA PROPIA LEY, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002. Criterio aislado de TCC, visible en SEJUFE: III.4o.A.56 A [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXVIII, Noviembre de 2008, Página 1367.

<sup>289</sup> IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LAS TARIFAS ARANCELARIAS CONTENIDAS EN LA LEY RELATIVA, RELACIONADAS CON LA CARNE DE BOVINO, NO TRASGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. 2ª. IV/2008 Precedente aislado de la 2ª. Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE Novena Época, Tomo XXVII, enero 2008, Página 579.



## **Valoración aduanera / Motivación insuficiente<sup>290</sup>**

Es común que en liquidaciones respecto a valoración aduanera (base de los aranceles y del IVA), el fisco se limita a señalar que el valor de las mercancías que utiliza para fijar el crédito fiscal lo obtuvo del método de valoración conocido como "método de criterios razonables" (que permite aplicar los restantes métodos de valuación de forma combinada y con mayor flexibilidad), sin hacer mayores aclaraciones.

Este criterio exige que las autoridades aduaneras expresen con toda precisión las razones de su determinación de valor aduanal y del desechamiento del método de valoración principal, lo que significa que buena parte de sus resoluciones se deben considerar ilegales.

## **Facultad reglamentaria / Cuotas compensatorias<sup>291</sup>**

Se determinó que en materia de comercio exterior, el Ejecutivo está facultado para que a nivel reglamentario, establezca los parámetros de comparación utilizados para precisar la base de cálculo de una cuota compensatoria.

Este criterio es riesgoso, ya que señala que al buscar fines económicos, el Ejecutivo Federal está facultado para determinar a través de un Reglamento, las medidas y modalidades necesarias para lograr dicho fin.

## **Plazo cuatro meses / Determinación definitiva contribuciones comercio exterior**

Se considera que el procedimiento establecido por la LA para la determinación definitiva de contribuciones inicia en la fecha en que la autoridad recibe del laboratorio de aduanas el resultado de los muestreos, cuando es usual que la autoridad determine estos créditos

<sup>290</sup> VALOR EN ADUANA DE MERCANCÍAS IMPORTADAS. CUANDO SE DETERMINA CONFORME AL MÉTODO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 78 DE LA LEY ADUANERA, LA AUTORIDAD ESTÁ OBLIGADA A EXPRESAR CON TODA PRECISIÓN LAS RAZONES DE HECHO QUE SUSTENTAN SU CONCLUSIÓN. Precedente aislado el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito. Visible en el SEJUFE Novena Época, Tomo XXVII, marzo 2008, Página 1833.

<sup>291</sup> COMERCIO INTERNACIONAL. EL ARTÍCULO 3o. DEL REGLAMENTO CONTRA PRÁCTICAS DESLEALES RELATIVO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVII, Julio de 2008; Página 535.

en un plazo mucho mayor, alegando que su expediente administrativo aún no ha quedado integrado.<sup>292</sup>

### **Notificación agente aduanal / Tercero perjudicado<sup>293</sup>**

Mediante esta sentencia se establece el criterio de que en los juicios de amparo en los que subsista la controversia de si el agente aduanal es responsable o no de créditos derivados de operaciones realizadas por éste, el agente aduanal tiene carácter de tercero perjudicado.

### **Carga prueba / Plazo 4 meses resoluciones PAMA<sup>294</sup>**

En caso de que existan distintos contribuyentes en los PAMAS, es la autoridad la que tiene la carga de la prueba para demostrar la fecha en que concluyó la integración del expediente, fecha desde la cual comienza a correr su plazo forzoso para emitir la resolución.

### **Garantía de cuotas compensatorias**

En caso de amparos presentados en contra de cuotas compensatorias y partiendo de una interpretación literal a la Ley de Amparo, se establece

---

<sup>292</sup> RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY DE LA MATERIA INICIA DESDE QUE LA AUTORIDAD RECIBA EL RESULTADO DE LOS ESTUDIOS EFECTUADOS A LAS MUESTRAS Y NO A PARTIR DE QUE ÉSTAS SE RECABARON, PERO SUJETA A LAS REGLAS DE CADUCIDAD DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Criterio aislado de TCC, visible en SEJUFE 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXVIII, septiembre de 2008; Página 1403;

<sup>293</sup> CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL EMPLAZAMIENTO DEL AGENTE ADUANAL AL JUICIO RELATIVO, EN SU CARÁCTER DE TERCERO INTERESADO, ES UNA CUESTIÓN DE ÓRDEN PÚBLICO QUE DEBE SER VERIFICADA DE OFICIO POR EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO QUE CONOZCA DEL AMPARO DIRECTO. Visible en SEJUFE 9a. Época, Tomo XXVIII, octubre de 2008, página 2343.

<sup>294</sup> PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. CUANDO EXISTA MAS DE UN CONTRIBUYENTE RELACIONADO CON EL, CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR, MEDIANTE LAS CONSTANCIAS RESPECTIVAS, LA FECHA EN QUE QUEDÓ DEBIDAMENTE INTEGRADO EL EXPEDIENTE PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE CUATRO MESES PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 153 DE LA LEY RELATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE FEBRERO DE 2006). Visible en SEJUFE, Novena Época; Tomo XXVIII, noviembre de 2008, página 1403.

que para que surta efectos la solicitud de suspensión provisional contra el cobro de las mismas, debe garantizarse el total de la cantidad correspondiente.

Lo anterior viene a hacer nugatoria la posibilidad de acudir al juicio de garantías logrando evitar el pago de las cuotas durante su tramitación, ya que el quejoso está imposibilitado a saber el monto de sus importaciones futuras, independientemente de que la sentencia no aborda cómo determinar la cuantía de un acto que aún no ha ocurrido.<sup>295</sup>

---

<sup>295</sup> SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL AMPARO CONTRA EL COBRO DE CUOTAS COMPENSATORIAS. SURTE EFECTOS PREVIO DEPÓSITO DEL TOTAL EN EFECTIVO DE LA CANTIDAD CORRESPONDIENTE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY RELATIVA. Visible en SEJUFÉ, Novena Época; Tomo XXVIII, noviembre de 2008, página 2450.

## TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

### CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

#### Consultas fiscales

De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del CFF, las autoridades fiscales no se encuentran obligadas a resolver las consultas fiscales cuando se planteen cuestiones de constitucionalidad.

Mediante precedente aislado emitido por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, se determinó que deberá considerarse que la consulta trata sobre una cuestión de constitucionalidad, cuando la misma verse sobre la falta de alguno de los elementos esenciales del tributo, es decir, sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.<sup>296</sup>

De conformidad con la ejecutoria correspondiente, las consultas que versen sobre la falta de un elemento esencial del tributo, produciendo como efecto el que el contribuyente no se encuentre obligado a cumplir determinada carga tributaria, y por ello, tenga derecho a la devolución de las cantidades enteradas, implica una cuestión de inconstitucionalidad para efectos de resolver la consulta correspondiente.

Por lo anterior, el TFJFA consideró que la consulta no versa sobre un aspecto real ni concreto en cuanto a la aplicación de disposiciones fiscales, por estar involucrado un tema de constitucionalidad de leyes, cuyo conocimiento está reservado de manera exclusiva al PJF.

Consideramos que el criterio anterior es incorrecto, pues no obstante que la solicitud de confirmación de criterio verse sobre la falta de un elemento esencial del tributo (lo cual efectivamente puede derivar en una inconstitucionalidad), la intención del contribuyente al presentar la

---

<sup>296</sup> CONSULTAS FISCALES. LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A RESOLVERLAS CUANDO SE PLANTEAN CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 34, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DE 2004. Tesis aislada No. V-P-SS-938 emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA visible en RTFJFA, Quinta Época, Año VII, No. 83, Noviembre 2007, página 24.

consulta es obtener certeza jurídica respecto del cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con la legislación aplicable.

Entonces, si uno de los elementos esenciales del tributo no está contenido en la ley, existe una imposibilidad práctica para determinar el tributo, situación que constituye una cuestión de estricta legalidad.

### **Garantía del interés fiscal a cargo de instituciones de crédito**

Se emiten diversos precedentes en los cuales se señala que las instituciones de crédito que forman parte del Sistema Bancario Mexicano, no tienen obligación de constituir una garantía específica para que se les conceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que dichas instituciones son consideradas de acreditada solvencia,<sup>297</sup> con lo cual se entiende que un crédito fiscal queda garantizado debidamente.<sup>298</sup>

Dichos precedentes cobran relevancia en ciertos casos como *(i)* en contrataciones con la Administración Pública, así como *(ii)* en el otorgamiento de algunos subsidios o estímulos (v.g.r. Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional), en cuyos casos se requiere que los contribuyentes no tengan créditos fiscales determinados no pagados, o bien, que los mismos se encuentren debidamente garantizados en alguna de las formas establecidas en el CFF.

---

<sup>297</sup> Art. 86 LIC.

<sup>298</sup> GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. INSTITUCIONES DEL SISTEMA BANCARIO MEXICANO. Tesis aislada emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año I, No. 5, Mayo 2008, página 56.

INSTITUCIONES DE BANCA MÚLTIPLE. NO SE ENCUENTRAN OBLIGADAS A OTORGAR GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL PARA QUE SURTA EFECTOS LA SUSPENSIÓN QUE SE LES CONCEDA CON APOYO EN EL ARTICULO 28 FRACCIÓN VI DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Tesis aislada emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año I, No. 6, Junio 2008, página 159.

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### **Inventario acumulable<sup>299</sup>**

Mediante precedente aislado, se resolvió que de la interpretación de la LISR en materia de la deducción del costo de ventas, se desprende que la intención del legislador fue considerar el inventario que tuvieran los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, como un ingreso acumulable al momento de determinar el ISR.

Consideramos que dicha interpretación no es adecuada, puesto que el inventario que tuvieran los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004 no tiene la naturaleza de ingreso acumulable para efectos del ISR, aun cuando el legislador haya pretendido darle ese alcance, por lo que la SCJN debió resolver sobre si es constitucionalmente admisible atribuir dicho carácter al citado inventario.

No obstante que el legislador pudo haber tenido la intención de que el inventario conservado por los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, fuera considerado como ingreso acumulable para efectos del ISR, de conformidad con la propia naturaleza de dicho inventario, al no provocar un aumento en el haber patrimonial de los contribuyentes, así como del contenido de los artículos 17 y 20 de la LISR, se concluye que no existen bases legales para afirmar que el mismo constituye un ingreso acumulable.

### **Competencia SAT para determinar la base de la PTU<sup>300</sup>**

Se resolvió que el SAT carece de competencia para determinar la base de la PTU como consecuencia del ejercicio de facultades de comprobación, toda vez que al determinar dicha base no se satisface la

<sup>299</sup> INVENTARIO ACUMULABLE. DEBE SER CONSIDERADO COMO UN INGRESO ACUMULABLE AL DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO. Tesis aislada emitida por la Sala Regional Peninsular del TFJFA visible en RTFJFA, Sexta Época, Año I, No. 2, Febrero 2008, página 244.

<sup>300</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.- EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CARECE DE COMPETENCIA PARA DETERMINAR LA BASE PARA SU REPARTO COMO CONSECUENCIA DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. Tesis aislada emitida por la Sala Regional del Pacífico-Centro del TFJFA, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año I, No. 8, página 247.

garantía de debida fundamentación de la competencia de la autoridad administrativa.

Consideramos que es atinado el criterio establecido en la tesis en comento, puesto que la legislación laboral establece procedimientos y autoridades facultadas para revisar y determinar si la PTU fue determinada y pagada de forma correcta; pero en ningún momento señala que la SHCP o el SAT tengan competencia para efectuar dicha determinación.

Al efecto, la Ley Federal del Trabajo establece que compete a la SHCP, la intervención que le señala el Título Tercero, Capítulo VIII. Dicho Capítulo regula la PTU, estableciendo que dicha dependencia únicamente podrá determinar un reparto adicional de utilidades cuando el mismo sea consecuencia de un aumento en las utilidades gravables de la empresa, y no cuando dicho reparto derive de circunstancias distintas.

## **COMERCIO EXTERIOR**

### **Certificado de origen / Discrepancias fracción**

Este criterio dispone que en caso de un cuestionamiento a la fracción arancelaria que se anotó en el pedimento de importación y en el certificado de origen que se le acompañó para obtener un beneficio arancelario, cuando la nueva fracción que determine la autoridad también goce de un beneficio arancelario, el certificado de origen debe ser aceptado como prueba del origen de la mercancía y sustento del derecho a obtener una reducción arancelaria.<sup>301</sup>

### **Notificaciones posteriores a despacho aduanero**

---

<sup>301</sup> IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. DEBE APLICARSE TRATO ARANCELARIO PREFERENCIA 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 AQUELLA TAMBIÉN GOZA DEL MISMO RÉGIMEN PREFERENCIAL, Criterio de Sala Superior del TFJFA visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, Revista 3, marzo 2008. Página 8.

Se establece que cualquier acto de molestia de las autoridades practicado con posterioridad a que las mercancías hayan salido de los patios de aduanas (ej.: resultados de dictámenes de laboratorio, controversias de clasificación arancelaria), debe notificarse tanto al agente aduanal como al importador, cuando era común que las autoridades se limitaran a notificar esos actos sólo al agente aduanal.<sup>302</sup>

### **Verificación mercancías en transporte<sup>303</sup>**

Es práctica constante de las autoridades fiscales que al revisar la mercancía en transporte y dudar de su legal estancia, trasladen el vehículo y la mercancía a una aduana próxima, con las consecuentes molestias al contribuyente.

Conforme a este criterio, el acta de inicio del procedimiento aduanero debe ser levantada en el lugar y momento mismo en que se detenga para revisión la mercancía, lo que resulta en que la mayoría de estas revisiones se consideran viciadas de ilegalidad.

### **Plazo para presentar certificado de origen**

En caso de controversia acerca del llenado del certificado de origen con la autoridad fiscal (por errores formales en su llenado) en los que éste es desechado por la autoridad como prueba de que una mercancía tiene derecho a un trato arancelario preferencial, la autoridad está obligada a conceder el plazo de 5 días que disponen las reglas de aplicación del TLCAN para presentarlo.

Es común que las autoridades no observen este plazo y procedan a liquidar créditos fiscales partiendo de la desestimación del certificado. Conforme a esta jurisprudencia, cualquier liquidación que no observe el plazo deberá declararse nula.<sup>304</sup>

---

<sup>302</sup> IMPORTADOR O EXPORTADOR.- LA NOTIFICACIÓN DE ACTOS POSTERIORES AL DESPACHO ADUANERO DEBE PRACTICARSE CON ELLOS Y ADEMÁS CON EL AGENTE ADUANAL. Criterio de Sala Superior del TFJFA visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, enero 2008, Página 126.

<sup>303</sup> VERIFICACIÓN DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA EN TRANSPORTE. EL ACTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY ADUANERA, DEBE LEVANTARSE EN EL LUGAR EN QUE SE LLEVE A CABO LA REVISIÓN, Criterio de la 1ª. Sala Regional del Norte Centro II del TFJFA, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, revista 2, febrero 2008, Página 198.



## **Notificación de asuntos de laboratorio<sup>305</sup>**

De manera plausible, se determinó que la autoridad aduanera debe observar el plazo de 5 días, establecido en el manual de operación aduanera, para valorar el dictamen de laboratorio, determinar las contribuciones y notificarlas al contribuyente en forma inmediata, a efecto de no violar los principios de celeridad, inmediatez y seguridad jurídica

En la práctica, es común que la autoridad fiscal tarde meses o incluso años después de recibir el dictamen de laboratorio, para emitir su resolución definitiva y notificarla al contribuyente.

## **Fundamentación y motivación acta muestreo**

Se dispone que el acta de muestreo de mercancías de difícil clasificación (ej. productos químicos, textiles, etc.), que generalmente se asienta en pocas líneas dentro de un formato utilizado por la aduana, debe estar debidamente fundada y motivada incluso respecto a la competencia de la aduana, haciendo mención de las circunstancias que llevaron a considerar dicho producto como de difícil clasificación y cómo se efectuó el muestreo.<sup>306</sup>

---

<sup>304</sup> FACULTAD ESTABLECIDA EN LA REGLA 27 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA ADUANERA, DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE, PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE SEPTIEMBRE DE 1995. NO ES POTESTATIVA SINO OBLIGATORIA. Jurisprudencia no. VI-J-1As-1 DE LA Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, revista 6, junio 2008, Página 7.

<sup>305</sup> OFICIO O ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE EMITIRLO O LEVANTARLO TAN PRONTO TENGA CONOCIMIENTO DEL DICTAMEN RENDIDO POR EL LABORATORIO CENTRAL Y DE SERVICIOS CIENTÍFICOS, DEPENDIENTE DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS. Criterio de Sala Superior del TFJFA visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, REVISTA 7, julio 2008, Página 56.

<sup>306</sup> ACTA DE MUESTREO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN.- CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA QUE DEBE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA COMPETENCIA MATERIAL Y TERRITORIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA LEVANTA. Criterio de Sala Superior del TFJFA visible en la RTFJFA, Sexta Época, Año 1, REVISTA 9, septiembre 2008, Página 318.

## COMENTARIOS RESOLUCIÓN REFIPRES

En el año de 2006 se interpusieron diversos amparos en contra de las reformas a la LISR en materia de REFIPRES, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004 y vigentes a partir del 1 de enero de 2005, por considerarlas violatorias de garantías constitucionales.

Como se sabe, desde un punto de vista conceptual, el régimen comprende tres áreas, reguladas en preceptos específicos de la LISR según se refiere a continuación: *(i)* causas que originan tributar conforme al mismo,<sup>307</sup> *(ii)* reglas particulares de tributación,<sup>308</sup> y *(iii)* obligaciones formales correspondientes.<sup>309</sup>

Algunos de los criterios de constitucionalidad adoptados por la SCJN al resolver los planteamientos argumentados por los contribuyentes en sus demandas de amparo en relación con las reformas efectuadas a REFIPRES en 2005, y que a nuestro parecer resultan más relevantes, se comentan a continuación:

### Equidad tributaria

La SCJN se limitó a efectuar un análisis genérico encaminado a justificar el tratamiento fiscal diferenciado otorgado a los ingresos sujetos a REFIPRES, con respecto de aquéllos provenientes del extranjero (no sujetos a REFIPRES) o de territorio nacional. Dicho Supremo Tribunal determinó la existencia de ciertos elementos objetivos contemplados por el legislador que, a su criterio, justifican plenamente el tratamiento fiscal distinto de los ingresos sujetos a REFIPRES.

Dichos elementos objetivos son, entre otros: *(i)* que el ISR a pagar por los ingresos en REFIPRES sea menor al 75% de aquél que se causaría y pagaría en México; *(ii)* que no exista un acuerdo amplio de intercambio de información con los países con REFIPRES; *(iii)* que no exista la posibilidad de poner a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad del contribuyente; y, *(iv)* el hecho de que el contribuyente tenga el

---

<sup>307</sup> Art. 212 LISR.

<sup>308</sup> Art. 213 LISR.

<sup>309</sup> Art. 214 LISR.

control efectivo del ingreso en REFIPRES, de forma que pueda diferir el momento de su reconocimiento.

De acuerdo a lo sostenido por la SCJN, la naturaleza del ingreso también constituye un factor objetivo que justifica el establecimiento de un régimen fiscal especial. Esto es, el hecho de que el mecanismo de tributación de los ingresos provenientes de REFIPRES se limite sólo a ingresos pasivos,<sup>310</sup> pone de manifiesto el acotamiento razonable del alcance del régimen especial de REFIPRES, a fin de que únicamente termine pesando sobre los recursos de más difícil fiscalización y que con mayor facilidad pueden potencialmente no ser declarados.

Las anteriores razones, a juicio de la SCJN, constituyen elementos que sustentan el establecimiento de una política fiscal particular del Estado Mexicano, tendiente a evitar la inversión en REFIPRES, y la cual también se apoya en las recomendaciones emitidas por la OCDE.

Consideramos que la SCJN se limitó a estudiar el fin pretendido por el legislador al establecer el régimen de REFIPRES, y no propiamente la constitucionalidad del contenido de cada una de las disposiciones que prevén dicho régimen.

### **Proporcionalidad tributaria**

Para determinar el ISR de ingresos sujetos a REFIPRES, el inversionista en estos países se encuentra obligado a reconocer anticipadamente como ingreso aquéllas utilidades o rendimientos generados en las entidades o figuras jurídicas extranjeras, aun cuando éstos no se hubieren distribuido.

La SCJN señala que este mecanismo de “anti-diferimiento del impuesto” se justifica plenamente, considerando que el inversionista incorpora a su patrimonio un derecho de crédito, lo cual es un signo de su capacidad contributiva (como sucede tratándose de los ingresos en crédito, gravados en términos del régimen general previsto en la LISR).

Además, si el derecho a percibir la ganancia puede no haberse materializado en una utilidad líquida, esto obedece a que el control que

---

<sup>310</sup> Entendiendo ingresos pasivos a los intereses, dividendos, regalías, ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los percibidos a título gratuito.

el inversionista ejerce sobre la entidad o figura extranjera en REFIPRES, le permite diferir el momento de su distribución o reparto, lo cual legitima el establecimiento del gravamen.

Incluso, el mecanismo en comento permite, por una parte, que se ajuste el ingreso atribuido al inversionista en proporción a su participación directa o indirecta en la entidad de que se trate, y por otra parte, que se deduzcan las erogaciones relativas al ingreso que se grava, y la posibilidad de aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores.

También se sometió a juicio de la SCJN la existencia de una serie de factores para la determinación del hecho imponible que no conllevan a reflejar la verdadera capacidad o riqueza del causante del ISR, tales como: *(i)* el que los ingresos estén sujetos a determinado gravamen en el extranjero, *(ii)* al tipo de ingreso, distinguiendo entre ingresos activos y pasivos, *(iii)* a la existencia de un acuerdo amplio de intercambio de información entre México y el territorio correspondiente, *(iv)* el efectivo cumplimiento de la autoridad extranjera en la entrega de información cuando se obtenga de ésta un compromiso por escrito en este sentido; o, *(v)* la ausencia de control efectivo del contribuyente sobre el ingreso o la administración del vehículo extranjero.

Sobre lo anterior, la SCJN reitera que las condiciones en las que se generan los ingresos sujetos a REFIPRES son -en sí mismas- indicativas de una capacidad contributiva del causante, por las razones explicadas en líneas anteriores.

Por tanto, los elementos mencionados por los quejosos (que determinan si los ingresos del particular deben ser excluidos del tratamiento fiscal de REFIPRES), no son supuestos determinantes de la específica capacidad del contribuyente, sino condiciones que determinan si el sujeto obligado manifiesta una capacidad contributiva "susceptible de ser gravada".

La distinción de los ingresos de tipo activo y pasivo resulta de suma importancia, ya que se trata de excluir del régimen de REFIPRES a aquéllos ingresos que sean obtenidos en razón de alguna actividad productiva, eliminando así la posibilidad de que sean el resultado de una estrategia fiscal tendiente a rehuir a la carga tributaria de residencia.

La existencia de un acuerdo amplio de intercambio de información, o el efectivo cumplimiento de la autoridad extranjera, tienen como propósito, por un lado, establecer un medio de control de la información de los ingresos provenientes de los países con REFIPRES, y por otro,

desalentar la utilización de vehículos jurídicos para aprovechar condiciones de baja imposición fiscal.

Asimismo, la SCJN sostiene que el control sobre el ingreso o el vehículo extranjero es una condición que permite discernir si se realiza una inversión con un fin primordialmente fiscal (que es lo que pretende disuadir el autor de la norma), justificando la exclusión del régimen en caso de que no se tenga dicho control.

Los contribuyentes plantearon que al establecerse el cálculo de una segunda utilidad fiscal (utilidad distinta al resto de sus ingresos) para determinar el ISR a pagar por los ingresos provenientes de REFIPRES, se provoca que la tributación del contribuyente se sujete a bases ficticias, violando así el principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, la SCJN señala que la separación en dos cálculos distintos para la determinación del impuesto a pagar de los ingresos provenientes de REFIPRES y los ingresos provenientes de territorio nacional o del extranjero (no sujetos a REFIPRES), no responde a la apreciación de dos capacidades contributivas distintas, sino que obedece a que el legislador decidió desarrollar una política fiscal para la inversión en países donde se generen ingresos sujetos a REFIPRES.

A mayor abundamiento, el legislador puede establecer diferentes formas de tributación dependiendo de cada caso, atendiendo a sus características especiales, por lo cual el hecho de que existan reglas especiales para los ingresos, pérdidas y deducciones provenientes de REFIPRES, obedece a razones de índole constitucional que justifican plenamente el hecho que se grave de esa forma el ingreso, y las cuales se circunscriben a desalentar la inversión en dichos regímenes.

No compartimos algunos de los razonamientos de la SCJN, puesto que a nuestro parecer, el desincentivar la inversión en países donde se generen ingresos sujetos a REFIPRES no implica que los ingresos deban gravarse con un impuesto mayor al que se causaría y pagaría en México (derivado de un régimen fiscal cedular).

Para tal inhibición, basta que el ingreso se grave de la misma forma que se gravaría en México. Consideramos que con la misma carga tributaria, no habrá incentivo fiscal para mantener estructuras corporativas en el extranjero con todas las cargas económicas y administrativas que ellas implican, por lo que sólo las mantendrían aquellas personas que tuvieran razones operativas o de negocios para ello.

A diferencia de la SCJN, somos de la opinión que el sólo hecho de tener el control sobre el vehículo extranjero no implica que se tenga un derecho de crédito por las utilidades percibidas por tal vehículo, pues la ausencia de la distribución de las utilidades no siempre atenderá a un ánimo de diferimiento del impuesto, sino a necesidades operativas o de inversión válidas y legítimas del vehículo extranjero.

Así, la SCJN deja de considerar que las inversiones que generan ingresos sujetos a REFIPRES no necesariamente se hacen con la finalidad de evadir una obligación tributaria, sino que pueden realizarse por auténticas razones de negocios, por lo que somos de la opinión de que el citado mecanismo de tributación, solamente debería ser aplicado a las inversiones que tengan como fin la elusión o evasión fiscal y no generalizar su aplicación. En este sentido concurrimos con el criterio de la Ministra Olga Sánchez Cordero<sup>311</sup> contenido en su voto particular relativo a la sentencia que resolvió la constitucionalidad del citado régimen.

### **Legalidad tributaria**

Los contribuyentes argumentaron que los supuestos de causación del tributo en materia de REFIPRES dependen de lo que establezcan las legislaciones fiscales de los países donde se obtengan los ingresos, y no con base en la ley mexicana.

La SCJN estableció que para la aplicación de las disposiciones de REFIPRES, no es acertado considerar que el contribuyente del ISR deba conocer la ley extranjera para determinar cuál será el monto del impuesto que se deberá enterar ante las autoridades fiscales mexicanas, ya que basta que el contribuyente conozca dos datos específicos: *(i)* el monto del ingreso involucrado en la operación, y *(ii)* el monto del impuesto efectivamente pagado en el extranjero.

Asimismo, la SCJN señala que las normas que regulan REFIPRES van dirigidas a los contribuyentes que tienen el control efectivo de los ingresos o de la administración de la entidad o figura extranjera en que se generan, lo cual implica que se encuentran en aptitud de obtener toda la información (fiscal, financiera, administrativa, etc.) que sea necesaria para poder establecer si dichos ingresos están gravados en el

---

<sup>311</sup> Voto particular R.A. 107/2008, quejosa Cemex Net, S.A. de C.V. y otras.

país o jurisdicción donde se generan y, en su caso, cuál es el monto del impuesto que se cause y pague en el extranjero.

2.- No compartimos el criterio adoptado por la SCJN, pues por diferencias del momento de causación, acumulación y/o deducción previsto en la legislación nacional y extranjera, en ocasiones no se causa en el extranjero ISR; sin embargo, dicho impuesto será causado y pagado en el extranjero en el futuro inclusive a una tasa efectiva superior a la mexicana. En tal caso, sí es necesario conocer la legislación fiscal extranjera y no sólo el monto del impuesto a pagar.

Adicionalmente, en la práctica nos hemos encontrado que no en todos los casos en que se conserva el control sobre la distribución de los ingresos, se tiene la posibilidad jurídica en el extranjero para conocer la contabilidad y demás información operativa necesaria para tributar correctamente conforme a las reglas de la LISR, relativas a ingresos sujetos a REFIPRES.

## **Supremacía constitucional**

Por regla general, en los Tratados para evitar la Doble Tributación celebrados por México, se establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

No obstante, la SCJN concluye que la carga tributaria establecida en la LISR para el pago del gravamen por los ingresos provenientes de REFIPRES, no viola dicho principio, puesto que la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o al EP del no residente, un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura jurídica extranjera, conforme a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última.

De esta forma, sostiene la SCJN, que la LISR no grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero (en un país con REFIPRES), sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista.

## **Seguridad Jurídica**

Los contribuyentes plantearon la incertidumbre jurídica que se genera al establecerse, por una parte, que el régimen especial es aplicable a ingresos de fuente de riqueza extranjera y, por otra parte, se establezca la posibilidad de acreditar el impuesto que se haya retenido y enterado a

los residentes en el extranjero por los ingresos de fuente de riqueza en México.

La SCJN aclara que los REFIPRES se refieren al caso en que, los pagos realizados al extranjero y que hayan dado lugar a retenciones correspondientes a ingresos sujetos a REFIPRES, también sean atribuidos al propio ingreso a cargo del residente en México o del EP del no residente, y que ahora debe declarar el ingreso ya como propio, y atendiendo a la participación que tuvieran en la entidad o figura jurídica extranjera.

En esta medida se regula la posibilidad de que el fisco mexicano perciba dos veces el mismo impuesto por el mismo ingreso: la primera vez, por la retención al residente en el extranjero, y la segunda, por el ingreso atribuido proporcionalmente al residente en territorio nacional.

La SCJN aclara que si bien no se trata de un supuesto de doble tributación, a través de dicha norma se concede un tratamiento que aminora el impacto que la medida pudiera tener, al permitir que el contribuyente residente en México por ingresos provenientes de REFIPRES, acredite el ISR pagado mediante retención.

Con la interpretación realizada por la SCJN queda resuelta la incertidumbre, que a nuestro juicio sí existía en la legislación vigente de 2005 a 2007, quedando ahora claro que durante ese periodo sí eran sujetos del régimen los ingresos de fuente de riqueza ubicada en México que recibieran los vehículos extranjeros.

### **Interpretación artículo 205 LISR**

El artículo 205 de la LISR establece la obligación de retención a la tasa del 40% en pagos efectuados a una entidad o figura residente en el extranjero cuyos ingresos se encuentren sujetos a REFIPRES. La SCJN confirmó la constitucionalidad de esta disposición, para lo cual estableció cual es la correcta interpretación.

Al respecto, la SCJN señala que bajo una interpretación aislada del citado precepto legal, podría estimarse que dicha obligación de retención resulta aplicable incluso en los casos en que el pagador y el receptor del pago sean partes independientes.

Sin embargo, sostiene que dicha interpretación sería incorrecta, ya que de una lectura sistemática de los artículos 205 y 212 de la LISR, se desprende que la obligación de retener se acota a aquellos casos en los



que el residente pagador tiene el control efectivo de los ingresos pagados al no residente, o de su administración.

Por lo anterior, pareciera ser que a criterio de la SCJN la referida obligación de retención aplica en caso de que se cumpla con dos requisitos: (i) que el pago se realice a partes relacionadas, y (ii) se tenga el control efectivo del vehículo extranjero. Cabe precisar que la RME<sup>312</sup> en vigor únicamente permite no efectuar la retención cuando sean pagos entre partes independientes, supuesto se que ve ampliado por la SCJN al caso de pagos a partes relacionadas "no controladas".

## **COMENTARIOS RESOLUCIÓN LIMPAC 2007**

A partir del 1 de enero de 2007 se modificó sustancialmente la LIMPAC en cuanto a la base y tasa del gravamen, principalmente. Así, los contribuyentes quedaron impedidos para deducir del valor del activo del ejercicio, las deudas contratadas con residentes en el país, con EP ubicados en México de residentes en el extranjero, así como con extranjeros. Igualmente, se disminuye la tasa impositiva del 1.8% al 1.25%.

### **Naturaleza del impuesto**

A fin de determinar si resulta constitucional el que la LIMPAC no permitiera la deducción de las deudas, consideramos que la SCJN debía determinar en primer lugar, si el IMPAC es un impuesto de naturaleza "personal" o "real".

La clasificación doctrinal de los tributos en "personales" o "reales", atiende a los siguientes factores:

- Tributos reales, gravan valores económicos, cuyo origen es la relación entre el bien y el sujeto pasivo del gravamen.
- Tributos personales, gravan utilidades, rendimientos o ganancias como consecuencia del desarrollo de cierto tipo de actividades.

---

<sup>312</sup> Regla I.3.22.3. RMF.

De acuerdo a la citada clasificación doctrinaria, consideramos que el IMPAC es un tributo de naturaleza personal, conforme a lo siguiente:

**a) Sujetos**.- Atendiendo a los sujetos gravados por el IMPAC (personas físicas con actividades empresariales, personas morales residentes en México, residentes en el extranjero con EP en México, personas distintas que otorguen uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente y residentes en el extranjero por inventarios en México), puesto que se trata de personas cuyas actividades están ligadas con fines lucrativos.

**b) Exención**.- El artículo 6 de la LIMPAC establecía lapsos de exención (periodo preoperativo, inicio de actividades y 2 ejercicios siguientes), con el fin de que los contribuyentes obtuvieran el impulso económico suficiente para producir ganancias, lo que evidencia que el gravamen atendía a la situación personal del contribuyente y no a la naturaleza del bien.

**c) Generación utilidades**.- La LIMPAC no tenía por objeto gravar la tenencia de activos por sí misma, sino solamente aquellos activos que concurrieran a la generación de utilidades.<sup>313</sup> Por ello, el IMPAC atendía a una generación de riqueza y no a la simple tenencia de ciertos bienes, supuesto en el que se estaría en presencia de un impuesto real.

**d) Generación riqueza**.- Se encontraban exentos del gravamen aquellos que no fueran contribuyentes del ISR, lo que nuevamente pone de manifiesto que el IMPAC atendía necesariamente a la generación de riqueza.<sup>314</sup>

**e) Complementario**.- Atendiendo a su carácter de complementario de un gravamen de naturaleza netamente "personal" como el ISR.

Tratándose de un gravamen de naturaleza personal, la auténtica capacidad contributiva debe atenderse en cuanto a que los activos netos del contribuyente fueran susceptibles de generar utilidades.

## **Resolución Segunda Sala SCJN**

---

<sup>313</sup> Artículos 7 y 26 del RLIMPAC.

<sup>314</sup> Art. 6 fracc. I LIMPAC.

Mediante sesión celebrada el 7 de mayo de 2008, la Segunda Sala de la SCJN resuelve declarar constitucionales prácticamente todas las modificaciones a la LIMPAC vigente en 2007.<sup>315</sup>

La Segunda Sala decide no abordar el análisis de la naturaleza del IMPAC (impuesto "personal" o "real"), tras considerar que ello no constituye una argumentación en la que se hizo valer un auténtico agravio, sino que sólo sirve como marco de referencia doctrinario o conceptual.

Derivado de lo anterior, el análisis de la constitucionalidad del IMPAC abordado por la Segunda Sala, se efectuó considerando como punto de partida, únicamente su objeto y las disposiciones de la LIMPAC, pero no así su naturaleza.

Consideramos cuestionable la postura de la Segunda Sala, ya que si bien el análisis de la constitucionalidad del IMPAC debía efectuarse atendiendo al texto de la Ley, así como al objeto del gravamen, igualmente era importante desentrañar su naturaleza jurídica, puesto que dependiendo de esta última puede variar la forma en que debe medirse la proporcionalidad del gravamen.

A criterio de la Segunda Sala de la SCJN no es violatorio del principio de proporcionalidad, el que la LIMPAC no permitiera la deducción de las deudas, puesto que aún existiendo deudas dentro del patrimonio del contribuyente, el IMPAC únicamente gravaba la tenencia de activos susceptibles de concurrir a la generación de utilidades y en atención al valor que tuvieran, lo cual varía en cada caso.

Bajo esta tesitura, la SCJN afirma que para efectos del IMPAC, la contratación de deudas constituye un aspecto subjetivo que no puede ser generalizado por el legislador al no tener todos los contribuyentes la necesidad de recurrir al endeudamiento para desarrollar su actividad económica, siendo esto una situación aleatoria.

El Máximo Tribunal justifica la circunstancia de que en ejercicios anteriores a 2007, se hubiese permitido la deducción de las deudas (de

---

<sup>315</sup> Dicha resolución se dio con una votación de tres votos contra dos a favor de la negativa de amparo; por lo cual, la misma no resulta idónea para formar jurisprudencia y por ende no resulta de observancia obligatoria.

forma limitada hasta 2004, y de forma ilimitada en 2005 y 2006), bajo el argumento de que dicha deducción atendía a la "conveniencia" de aminorar en aquel momento la carga tributaria de los causantes por diversos motivos, y no a la exigencia constitucional de considerar un aspecto subjetivo que puede o no presentarse en los contribuyentes del tributo.

Por lo tanto, la SCJN concluye que las deudas no están vinculadas con los activos concurrentes a la obtención de utilidades, sino que atienden más bien a aspectos financieros y de planeación estratégica empresarial.

Resulta cuestionable el considerar que durante prácticamente todos los ejercicios que existió el IMPAC, el legislador permitió a los contribuyentes disminuir su carga impositiva de forma relevante, a sabiendas de que la forma "proporcional" de calcular dicho gravamen, era sin considerar las deudas.

Si la auténtica capacidad contributiva en el IMPAC debía atenderse solamente en función al activo bruto, no había razón para que en un periodo de prácticamente 20 ejercicios, se haya permitido efectuar la deducción de las deudas.

Por otro lado, es igualmente cuestionable la consideración del Máximo Tribunal en el sentido de que las deudas constituyen un elemento subjetivo ajeno al objeto del IMPAC, al considerar que la necesidad de recurrir al endeudamiento no es común en todos los contribuyentes.

La no inclusión de las deudas en la base del IMPAC, consideramos deviene en una violación al principio de proporcionalidad, puesto que las mismas en múltiples ocasiones constituyen una herramienta necesaria para los contribuyentes a fin de adquirir los activos susceptibles de generar utilidades y en general para hacer productivos sus activos, sin que sea necesario que todos los contribuyentes recurran al endeudamiento.

Más aun, resulta contradictorio que la Segunda Sala haya considerado que las deudas no inciden en el objeto del IMPAC, cuando años atrás al resolver la constitucionalidad del artículo 5 de la LIMPAC que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, reconoció que las mismas están ligadas al objeto del tributo en cuestión.<sup>316</sup>

---

<sup>316</sup> ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS

En el mismo sentido, la SCJN estableció que el fin extrafiscal pretendido con la derogación del artículo 5 de la LIMPAC, consistente en evitar que artificiosamente mediante la contratación de deudas, se disminuya la base gravable del IMPAC, incurriendo eventualmente en prácticas elusivas o evasivas, es congruente con el fin de eficiencia empresarial.<sup>317</sup>

Consideramos que contrario a lo que resuelve la Segunda Sala, el hecho de que no se permitiera a los contribuyentes deducir sus deudas, implicó un desincentivo para el crecimiento de las empresas nacionales, lo que no permite lograr el fin de "eficiencia empresarial" al que alude.

Por otro lado, la SCJN estimó que el hecho de que hasta el ejercicio de 2006 el contribuyente se hubiere encontrado facultado para deducir las deudas del valor de su activo, no significa que esa condición haya entrado en su esfera jurídica en forma irrevocable y, por tanto, que se viole el principio de irretroactividad de la ley, puesto que el legislador está en todo momento facultado para cambiar el método de determinación de la base, siempre que dichos cambios se apeguen a los procesos y garantías constitucionales, como aconteció en la especie.<sup>318</sup>

Por lo que hace a las aparentes violaciones al artículo 115 constitucional, por invasión de esferas competenciales ("orden federal y local"), en cuanto a que el IMPAC incluía en la determinación de su base, la propiedad inmobiliaria y en consecuencia tenía el mismo objeto que el impuesto predial, la SCJN declaró que el gravamen no es inconstitucional, al considerar que el objeto de dichos gravámenes es distinto, siendo el del impuesto predial, la tenencia de propiedad

---

DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia P/J. 123/99, Novena Época, Pleno, SEJUE, X, Noviembre 1999, Página 10.

<sup>317</sup> ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5 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. Tesis aislada visible en SEJUE, IX Época, Tomo XXVII, Julio 2008, Página 523.

<sup>318</sup> ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEDUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY QUE LO RIGE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. Tesis aislada visible en SEJUE, IX Época, Tomo XXVII, Julio 2008, Página 529.

inmobiliaria y el del IMPAC, la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades.<sup>319</sup>

Aun cuando la Segunda Sala emitió otras tesis aisladas respecto al tributo en cuestión, para efectos del presente estudio se comentan los precedentes que a nuestro criterio resultan los más relevantes.

### **Pronunciamiento del Pleno de la SCJN**

Considerando que la votación establecida por la Segunda Sala de la SCJN, no fue idónea para formar jurisprudencia y, por tanto, no es obligatoria para los demás tribunales, se resolvió que sea el Pleno de dicho Máximo Tribunal quien resuelva en definitiva la constitucionalidad de la LIMPAC vigente en 2007.

Es factible que en los primeros meses de 2009, el Pleno de la SCJN emita su resolución respecto al tema en cuestión.

---

<sup>319</sup> ACTIVO. AL RECAER EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO SOBRE BIENES INMUEBLES, LA LEY RELATIVA NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA POR INVASIÓN DE ESFERAS COMPETENCIALES ENTRE LOS ÓRDENES DE GOBIERNO FEDERAL Y LOCAL. Tesis aislada visible en SEJUFE, IX Época, Tomo XXVII, Julio 2008, Página 521.



## DIVERSOS

### LEY FEDERAL DE DERECHOS

Mediante Decreto<sup>320</sup> publicado en el DOF el 13 de noviembre de 2008, el Congreso de la Unión realizó diversas modificaciones a la LFD que entrarán en vigor el 1 de enero de 2009, entre las cuales destacan las siguientes:

#### **Secretaría de Gobernación**

Servicios de cinematografía, televisión y radio.<sup>321</sup> Se establece un nuevo supuesto de causación de derechos a cargo de los concesionarios o permisionarios de sistemas de televisión y radio, por la prestación del servicio de supervisión de programas de concurso, y en virtud del cual se pagarán cuotas, por cada hora o fracción, cuyo monto dependerá del horario (ordinario o extraordinario) en que se brinde el servicio.

El servicio prestado dentro de un horario extraordinario (fuera del comprendido entre las 9:00 y las 18:00 horas) estará sujeto a una cuota significativamente más onerosa que el ordinario, situación que consideramos carece de una justificación legal, al menos por lo que respecta a costos laborales para el Estado, razón por la que podría considerarse que la citada distinción es violatoria de garantías constitucionales.

En efecto, en materia laboral federal no se prevén diferencias en las condiciones de trabajo que deban otorgarse a los trabajadores al servicio del Estado, relativas a sueldo o retribución de horas extraordinarias, atendiendo al tipo de jornada pactada (diurna o nocturna).

---

<sup>320</sup> Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos .

<sup>321</sup> Arts. 19-E y 19-F LFD.



## Secretaría de Hacienda y Crédito Público

**a)** Servicios de Inspección y Vigilancia prestados por la CNBV.<sup>322</sup> Se amplía el rango de sujetos que estarán obligados al pago de derechos por el estudio y trámite de solicitudes de autorización para el establecimiento de oficinas de representación en México, al incluir a toda entidad financiera del exterior, y no sólo a las casas de bolsa.

Por otra parte, las instituciones de banca múltiple estarán obligadas al pago de derechos por los servicios relacionados con (i) el estudio y trámite de la solicitud de autorización para su constitución y operación, (ii) la emisión de la autorización respectiva, y (iii) la emisión de la autorización para el inicio de sus operaciones.

En cuanto a los derechos por la inscripción inicial de valores, o ampliación de la misma, en el RNV, se realizan ajustes a los factores que se utilizan como referencia para su determinación y se actualizan los montos máximos y cuotas fijas que se encuentran obligados a cubrir las entidades y sujetos del sistema financiero.

Con lo anterior se pretende fortalecer las finanzas nacionales y, en consecuencia, estar en posibilidades de favorecer a las instituciones del sector financiero, según se desprende del Dictamen de las Comisiones de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, emitido en relación con estas modificaciones.

Adicionalmente, se crean tres nuevos supuestos que originan el pago de estos derechos, referentes a títulos fiduciarios y demás valores emitidos al amparo de fideicomisos que recaigan sobre bienes distintos a acciones.

Derivado de lo anterior, los certificados de participación emitidos por la fiduciaria en FIBRAS que deben colocarse en el país entre el gran público inversionista, serán objeto del pago de este nuevo derecho por su inscripción (y en su caso, ampliación) en el RNV.

Respecto de los derechos a cargo de sociedades de inversión, se modifica la fórmula para su determinación, estableciéndose un solo factor que deberá aplicarse al total de acciones representativas de su capital social, lo cual implicará un costo mucho mayor para estos

<sup>322</sup> Arts. 29, 29-B, 29-D y 29-H LFD.

contribuyentes por los servicios prestados, a pesar de haberse establecido un nuevo límite máximo en la cuota a pagar.

Se señala también que la entidad financiera o filial de una entidad financiera del exterior que se transforme durante un ejercicio fiscal, pagará en el resto del ejercicio, por los servicios de inspección y vigilancia, la cuota que resulte mayor de (i) la que venía pagando antes de su transformación, y (ii) la cuota mínima que corresponda a la entidad en la cual se haya transformado.

Consideramos que podrían resultar violatorias de garantías constitucionales algunas de las modificaciones a los derechos a cargo de las instituciones del sistema financiero, puesto que los servicios que presta el Estado simplemente se limitan a la revisión y emisión de determinadas autorizaciones, por lo que no existe vinculación entre el costo que representa la prestación de los servicios y el monto de las cuotas fijas sobre las cuales se calcula el derecho.

**b) Servicios Aduaneros.**<sup>323</sup> Se incorporan a la LFD ciertos derechos a pagar en forma anual por el trámite de autorizaciones relacionadas con: (i) el destino de mercancías a recinto fiscalizado estratégico, (ii) prestación de servicios de prevalidación electrónica de datos contenidos en los pedimentos, (iii) el procesamiento electrónico de datos para la importación temporal de remolques, semirremolques y portacontenedores, y, (iv) para obtener la autorización para elaborar, transformar o reparar mercancías almacenadas en recintos fiscalizados.

Aparentemente estos nuevos derechos sustituyen distintos aprovechamientos a los previstos en la LA,<sup>324</sup> lo que puede dar lugar a confusiones a usuarios de servicios de prevalidación.

---

<sup>323</sup> Art. 40 LFD.

<sup>324</sup> Arts. 16-A, 16-B, 135 y 135-B LA.

## **Secretaría de Comunicaciones y Transportes**

Registro Público Marítimo Nacional y Servicios Marítimos.<sup>-325</sup> La exención que la LFD preveía para las inscripciones en el Registro Público Marítimo Nacional de embarcaciones, efectuadas por la Federación y Entidades Federativas, ahora también resulta aplicable cuando sean efectuadas por los Municipios, sean requeridas por las autoridades judiciales federales y estatales, del trabajo y administrativas, y cuando estén relacionadas con instituciones educativas públicas.

## **Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca**

Servicios de prevención y control de contaminación.<sup>-326</sup> Dentro de los supuestos por los cuales debe pagarse el derecho por los servicios de recepción, análisis y autorización de solicitudes relativas a la prevención y control de contaminación, se incluye la importación de materiales peligrosos, cuya cuota será la misma que se prevé para la exportación de estos productos.

Este derecho se pagará por cada solicitud presentada, en atención al control y vigilancia especial que debe prevalecer sobre las actividades relacionadas con este tipo de materiales.

## **Secretaría de Salud**

**a)** Servicios de autorizaciones en materia sanitaria.<sup>-327</sup> Se modifican las cuotas por el trámite y expedición de permisos sanitarios en materia de publicidad vinculada a las actividades, productos, bienes y servicios a los que se refiere la LGS.

En este sentido, se otorga el mismo tratamiento por la publicidad en televisión y en Internet, considerando para ello un incremento gradual en la cuota del derecho correspondiente, siendo éste de un 100% para el ejercicio de 2009, más un 45% para el 2010 y un 55% adicional para 2011, aproximadamente.

---

<sup>325</sup> Art. 163, fracs. I, II y III LFD.

<sup>326</sup> Art. 194-T-4 LFD.

<sup>327</sup> Arts. 195 y Cuarto Transitorio LFD.

Se reducen en más de un 50% las cuotas establecidas por publicidad en video en lugares públicos cerrados y en transporte público, al equipararse con la publicidad en cine.

Por otra parte, se adiciona un derecho por cada solicitud de visita de verificación sanitaria en el extranjero para la certificación de buenas prácticas de fabricación de fármacos, medicamentos y otros insumos para la salud.

Con ello pretende lograrse el doble efecto de prestar este servicio en beneficio de las empresas ubicadas en el extranjero que así lo soliciten y de recuperar los costos que conllevan a su prestación.

Sin embargo, el notorio incremento en los derechos a pagar tratándose de fábricas, laboratorios y almacenes de depósito y distribución, aplicable indistintamente a establecimientos ubicados en nuestro país o en el extranjero, podría conllevar violaciones a garantías constitucionales considerando la diferencia de costos que implica trasladarse a otro país y prestar el servicio dentro de él.

Finalmente, queda derogado el derecho por el estudio y trámite, autorización o certificación de personas físicas o morales como unidades de verificación, organismos de certificación, laboratorios de prueba y terceros autorizados.

**b) Otros servicios.**<sup>328</sup> Se aumenta en poco más de 100% la cuota relativa a la expedición de permisos sanitarios previos a la importación de productos alimenticios, bebidas, tabaco, productos de aseo, limpieza, perfumería y belleza, así como por materias primas y aditivos.

Si bien es comprensible que bajo las condiciones de comercialización de estos productos se incremente la cuota correspondiente, consideramos que la proporción de su aumento es excesiva y no se justifica en términos del costo que representa para el Estado la prestación de este servicio.

---

<sup>328</sup> Art. 195-G LFD.

## **Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público**

**a) Agua.**<sup>329</sup> Se modifican los supuestos de causación de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, cuando no exista medidor o no se hubiera reparado o repuesto dentro de los tres meses siguientes a su descompostura o cambio, estableciendo la siguiente distinción: *(i)* Para los usuarios con título de asignación, concesión, permiso o autorización, el derecho se pagará conforme al volumen autorizado; y *(ii)* Para los usuarios que no cuenten con alguno de los títulos anteriores, el derecho se pagará conforme al procedimiento de determinación presuntiva.

Se exime de la obligación de pago de los derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo (destinadas a agua potable, generación hidroeléctrica, acuacultura, balnearios y centros recreativos), a los concesionarios que entreguen agua *(i)* a municipios, para uso público urbano, o *(ii)* a organismos operadores municipales de agua potable, alcantarillado y saneamiento.

En los supuestos de entrega anterior, si el concesionario también está obligado al pago de estos derechos sobre aguas nacionales no destinadas para agua potable, generación hidroeléctrica, acuacultura, balnearios y centros recreativos o a la agricultura; aquél podrá descontar del pago de estos derechos, el costo comprobado de instalación y operación de la infraestructura utilizada para la entrega de agua de uso público urbano.

**b) Uso o Goce de Inmuebles.**<sup>330</sup> Se ajustan las cuotas por los derechos de uso de inmuebles en la zona federal marítimo terrestre, con objeto de proveer de recursos de manera eficiente para la recuperación, conservación y mantenimiento de las playas turísticas en los municipios del Estado de Quintana Roo.

En este sentido, se crea una nueva zona que a su vez se divide en dos subzonas, que consideran la actual clasificación de los municipios, la primera correspondiente al municipio de Cozumel con cuotas

---

<sup>329</sup> Arts. 227 y Segundo Transitorio LFD.

<sup>330</sup> Arts. 232-C y 232-D LFD.

relativamente más bajas, y la segunda para los municipios de Benito Juárez, Solidaridad y Tulum.

**c) Espectro radioeléctrico.**<sup>331</sup> Se modifican las cuotas relativas a los derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación del espectro radioeléctrico, para prestar el servicio de televisión restringida de servicio fijo de distribución terrenal punto a multipunto, de señales codificadas de audio y video por microondas, atendiendo al Estado en el que se otorgue la concesión.

Consideramos que en algunos casos podría argüirse que no existe justificación para establecer cuotas distintas para este tipo de derecho atendiendo al lugar en donde se otorgue la concesión, pues el beneficio por su uso será el mismo independientemente de donde se encuentre.

Por otro lado, se contempla un nuevo esquema de pago por el uso, goce, aprovechamiento o explotación del espectro radioeléctrico, el cual considera el tipo y monto de los aprovechamientos que cubren los concesionarios o permisionarios de acuerdo con la época en la que obtuvieron sus títulos, así como las características particulares de las actividades que realizan.

De esta forma, pretende equilibrarse el monto de las contraprestaciones que deberán cubrirse, a fin de que la carga económica sea equitativa en todos los casos, se eviten distorsiones en el mercado y se impulse la igualdad en las condiciones de competencia entre dichos sujetos.

## **Régimen PEMEX**

Por virtud del Decreto<sup>332</sup> publicado en el DOF el 13 de noviembre de 2008, el Congreso de la Unión realizó diversas modificaciones a la LFD que entraron en vigor el 14 de noviembre de 2008, en relación con el régimen fiscal de PEMEX.

Ante la caída de reservas probadas de hidrocarburos, así como de la producción, se incorporó un régimen especial para los campos en el Paleocanal de Chicontepec y para los campos en aguas profundas, en

---

<sup>331</sup> Arts. 243 y Quinto Transitorio LFD.

<sup>332</sup> Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, relativo al régimen fiscal de Petróleos Mexicanos .

lugar de aplicar los derechos ordinarios sobre hidrocarburos y sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.

Asimismo, se modificó el régimen aplicable a los campos abandonados o en proceso de abandono, y se eliminaron las restricciones de producción adicional mínima que se requerían para la aplicación de dicho régimen, con la finalidad de reforzar los incentivos para la explotación de dichos campos.

## **IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO**

Como informamos en su oportunidad, a partir del 1 de julio de 2008 entró en vigor la LIDE, misma que grava, a la tasa del 2%, los depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera realizados en cuentas de contribuyentes en instituciones del sistema financiero.

A continuación se exponen algunas cuestiones que han generado incertidumbre con respecto a la aplicación de dicho impuesto durante su vigencia:<sup>333</sup>

### **Concepto de cuentas concentradoras**

Han surgido diversas interpretaciones en relación a los conceptos de cuentas concentradoras y de beneficiario final, en relación con los sujetos que se encuentran exentos del pago del impuesto.

Las instituciones del sistema financiero se encuentran exentas del IDE por los depósitos en efectivo realizados en cuentas propias con motivo de su intermediación financiera o de la compraventa de moneda extranjera, con excepción de aquellos depósitos que se realicen en cuentas concentradoras.<sup>334</sup>

---

<sup>333</sup> Cabe señalar que las cuestiones que se exponen en el presente apartado se presentan exclusivamente de manera indicativa más no exhaustiva. Otros casos, cuestiones y aspectos controversiales pudieron haberse presentado, los cuales deberán valorarse de acuerdo a sus circunstancias particulares.

<sup>334</sup> Art. 2, fracc. IV LIDE.

La LIDE define a las cuentas concentradoras como aquellas que tenga a su nombre una institución del sistema financiero en otra institución del sistema financiero para recibir recursos de sus clientes.<sup>335</sup>

Asimismo, los depósitos en efectivo realizados en las cuentas concentradoras se considerarán efectuados a favor del beneficiario final del depósito.<sup>336</sup>

Surge confusión en cuanto al concepto de cuentas concentradoras, ya que no se especifica si los depósitos realizados en las mismas, incluyen fondos propios de la institución financiera que hayan sido depositados por sus clientes.

A manera de ejemplo, la institución A tiene una cuenta en el banco B, en la cual recibe depósitos en efectivo de sus clientes por concepto del pago de créditos. En este sentido, pudiera interpretarse que los depósitos se han efectuado en una cuenta concentradora (y por tanto, gravados por el IDE), no obstante la titularidad de dichos fondos es de la institución A.

Sin embargo, debe sostenerse que las cuentas que tenga a su nombre una institución del sistema financiero en otra institución del sistema financiero, para recibir recursos propios, no se ubican en el supuesto de una cuenta concentradora; por lo cual, al ser beneficiaria la institución del sistema financiero, el depósito en efectivo debe estar exento de IDE.

En un intento por parte de la autoridad fiscal de aclarar lo anterior, la RMF<sup>337</sup> establece que todos los depósitos que se efectúen en cuentas propias de instituciones del sistema financiero se realizan con motivo de su intermediación financiera, incluso aquellos realizados en cuentas concentradoras, salvo que dichas cuentas se encuentren a nombre de las siguientes instituciones:

- Instituciones de crédito
- Administradoras de fondos para el retiro
- Uniones de crédito
- Sociedades financieras populares

---

<sup>335</sup> Art. 12, fracc. III LIDE.

<sup>336</sup> Art. 11 LIDE.

<sup>337</sup> Regla I.11.6 RMF.



- Casas de bolsa
- Sociedades operadoras de sociedades de inversión
- Sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión
- Sociedades cooperativas de ahorro y préstamo
- Sociedades o asociaciones previstas en el Artículo Segundo Transitorio de la LIDE

Por tanto, las instituciones antes mencionadas deberán continuar separando aquellos depósitos cuyo beneficiario final es el cliente (y en consecuencia, deben ser gravadas por el IDE), de aquellos depósitos en donde el beneficiario final es la propia institución (y gozan de la exención del IDE).

### **Financiamiento para compra de inventarios**

El IDE se crea con la finalidad de combatir a la economía informal,<sup>338</sup> no obstante dicho impuesto resulta financieramente perjudicial para ciertos sectores, sobre todo para quienes realizan ventas al público en general y obtienen márgenes de utilidad pequeños.

Existen contribuyentes que al captar cantidades en efectivo requieren depositarlas en sus cuentas bancarias, con el objeto de librar cheques o realizar traspasos de cuentas, a efecto de que la compra de inventario u otros gastos, cumplan con requisitos de deducibilidad y acreditamiento.<sup>339</sup>

Los contribuyentes en estas circunstancias, se ven afectados por la recaudación del 2% por concepto de IDE que efectúe la institución en la cual se realizó el depósito.

Si bien es cierto que el IDE tiene un sistema de acreditamientos, compensación o incluso devolución, que permite amortizar el impuesto al 100%, dicho gravamen produce un perjuicio financiero para muchos

---

<sup>338</sup> El Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados dispone que el IDE pretende impactar a las personas que no están registradas como contribuyentes o que obtienen ingresos que no son declarados .

<sup>339</sup> De acuerdo con el artículo 31, fracción III LISR, constituye un requisito de deducción que los pagos mayores de \$2,000 pesos sean realizados mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de debito o de servicios, monederos electrónicos o traspasos de cuentas.

contribuyentes que no pertenecen a un sector informal de nuestra economía.

Opcionalmente, algunos contribuyentes pudieran recurrir a créditos a corto plazo con instituciones del sistema financiero, a efecto de que éstas financien la compra de sus inventarios y gastos, depositando una parte del producto de su venta (recibido en efectivo) para el pago de dicho financiamiento.

Lo anterior implicaría la exención del IDE por las cantidades depositadas en cuentas del contribuyente abiertas con motivo de los créditos otorgados por instituciones de crédito, hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.<sup>340</sup>

Finalmente, la RMF<sup>341</sup> corrige lo antes señalado, exclusivamente para los distribuidores autorizados y a las estaciones de servicios que efectúen pagos a PEMEX Refinación, permitiéndoles la deducción de pagos por adquisiciones de combustible, mediante depósitos en efectivo efectuados en las cuentas señaladas por dicha entidad (que se encuentra exenta del IDE).

Vale la pena resaltar que dicho beneficio es aplicable exclusivamente para distribuidores autorizados y estaciones de servicio, dejando a los demás contribuyentes con las cargas financieras antes apuntadas.

### **Acreditamiento de excedentes por IDE estimado**

La LIDE establece el procedimiento general para acreditar el IDE efectivamente pagado en el mes que se genere en contra del pago provisional de ISR del mes de que se trate y posteriormente en contra del ISR retenido a terceros del mes de que se trate. En caso de que resulte alguna diferencia, ésta se podrá compensar contra otras contribuciones federales a cargo del contribuyente. Finalmente si hubiere algún remanente podrá solicitarse su devolución.<sup>342</sup>

---

<sup>340</sup> Art. 2, fracc. VI LISR

<sup>341</sup> Regla I.3.4.3 RMF

<sup>342</sup> Art. 8 LIDE

Por otro lado, la LIDE permite estimar el impuesto a pagar en el mes inmediato siguiente, acreditándolo contra el pago provisional del ISR del mes de que se trate.

Derivado de ejercer dicha opción se pueden dar dos supuestos:

- (i) Que el IDE que se estimó sea mayor al que efectivamente se causó. En este supuesto deberá enterarse la diferencia del IDE que no se pagó junto con el pago provisional de ISR del mes siguiente a aquel en el que se acreditó.

En caso de que la diferencia fuese de más de un 5%, se enterará con actualizaciones y recargos.

- (ii) Que el IDE que se estimó sea menor al que efectivamente se causó. En este supuesto, la diferencia podrá acreditarse conforme al procedimiento general de acreditamiento ya mencionado.

Sin embargo, la RMF<sup>343</sup> permite a los contribuyentes acreditar el IDE efectivamente pagado en el mes, directamente contra el ISR retenido a terceros en dicho periodo, sin tener que hacerlo contra los pagos provisionales de ISR.

En caso de existir diferencia, dicha regla establece la opción de compensar contra contribuciones federales y, en caso de existir remanente, solicitar la devolución de la diferencia que subsistiese.

En este sentido, consideramos que es posible aplicar la opción prevista en la RMF, tanto en sustitución del procedimiento general previsto en la ley, como también para los excedentes a cargo del contribuyente que resultan del procedimiento de estimativas antes comentado.

En este sentido, los contribuyentes podrán acreditar el IDE estimado en contra de los pagos provisionales de ISR y, los excedentes, en contra de las retenciones de ISR efectuadas a terceros, compensando o solicitando la devolución de las diferencias que resulten.

<sup>343</sup>

Regla I.11.27 RMF.

## **CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

El 29 de diciembre del 2008 fueron publicadas en la Gaceta Oficial del DF las reformas al CFDF que entrarán en vigor en 2009.

### **Actualización de cuotas y tarifas**

Se actualizan las cuotas y tarifas, así como las multas, tablas de valores, y en general, las cantidades que establece el CFDF, considerando para ello un efecto inflacionario de aproximadamente un 6.2%.

### **Pago a plazos**

Se establece que los contribuyentes deberán pagar cuando menos el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la autorización del pago a plazos, mismo que se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

- (i) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se autorice el pago a plazos.
- (ii) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se autorice el pago a plazos.
- (iii) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que se autorice el pago a plazos.

Se aclara que para que proceda la autorización del pago a plazos o en forma diferida, se deberá garantizar "el monto total" del adeudo restante del crédito fiscal.<sup>344</sup>

---

<sup>344</sup>

Art. 67 CFDF.

## Responsabilidad solidaria<sup>345</sup>

Las instituciones de crédito serán responsables solidarias, cuando la autoridad fiscal no pueda cobrar un cheque presentado por el contribuyente y éste acredite con pruebas que la falta de pago no le es imputable, sin necesidad de que dichas instituciones de crédito acepten expresamente su responsabilidad en la falta de pago del cheque, como se establecía anteriormente.

## Dictamen fiscal

De conformidad con la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo local, se modifican los periodos y tiempos para presentar el dictamen fiscal para que: *(i)* la Secretaría de Finanzas emita con oportunidad las reglas que definan cómo cumplir con esa obligación; *(ii)* el contador pueda presentar el aviso a la Tesorería y *(iii)* el contador presente el dictamen, con lo cual se aumenta la eficiencia en el procedimiento, para que en un máximo de 4 meses se cumpla con la citada obligación.

Por lo anterior, se establecen los siguientes plazos:

- (i)* La Secretaría de Finanzas deberá publicar las reglas de carácter general conforme a las cuales habrá de presentarse el dictamen, a más tardar el 15 de enero del ejercicio siguiente al que se dictaminará.
- (ii)* Los contribuyentes deberán presentar el aviso para dictaminar a más tardar el 15 de febrero del ejercicio siguiente a la terminación del periodo a dictaminar.
- (iii)* Se reduce el plazo para la presentación del dictamen fiscal, estableciéndose que deberá presentarse a más tardar el 30 de abril del ejercicio siguiente al que se dictaminará. Anteriormente, se establecía un plazo de 7 meses para presentar el dictamen.

Por otro lado, se aclara que los contribuyentes estarán obligados a dictaminar el ejercicio fiscal inmediato anterior al año en que se elabora el dictamen, con base en la información que corresponda al ejercicio

---

<sup>345</sup>

Art. 70 CFDF.

anterior al que se dictamina. Así, para las contribuciones enteradas en el ejercicio 2008, se deberá considerar la información relativa al ejercicio de 2007, por lo que se refiere a los supuestos en los que se debe ubicar el contribuyente para encontrarse obligado a dictaminar.<sup>346</sup>

La anterior situación puede provocar casos en los que las calificaciones para dictaminarse fiscalmente en cierto ejercicio, no correspondan a las condiciones reales del ejercicio objeto de dictamen.

### **Determinación presuntiva de derechos por consumo de agua y descargas en drenaje<sup>347</sup>**

Se adiciona un supuesto para la determinación presuntiva por consumo de agua, consistente en que el Sistema de Aguas de la Ciudad de México detecte un uso diferente al registrado en su padrón, y el contribuyente no lo haya notificado a la autoridad correspondiente.

Asimismo, se adiciona un supuesto para la determinación presuntiva de derechos por descargas en drenaje, cuando se trate de descargas no registradas, en cuyo caso se calcularán los derechos a pagar en los últimos 5 años.

### **Facultades de las autoridades fiscales por omisión en el pago de contribuciones<sup>348</sup>**

Se especifica que, aunado a la facultad de las autoridades fiscales para determinar presuntivamente contribuciones cuando se omita presentar alguna declaración, ahora cuentan con la misma facultad en el caso de que se presente la declaración, pero de la información con que disponga, se advierta que el contribuyente omitió parcial o totalmente el pago de una contribución prevista en el CFDF.

Al efecto se realizará un requerimiento de obligaciones omitidas mediante el cual se exigirá el pago respectivo, mismo que tendrá el carácter de provisional.

---

<sup>346</sup> Arts. 80, 83 y 86 CFDF.

<sup>347</sup> Arts. 103 y 107 CFDF.

<sup>348</sup> Art. 110 CFDF.

## **Duración revisiones**

Se amplía de 6 meses a 12 meses el plazo para la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación, eliminado la posibilidad de ampliarla.<sup>349</sup>

Las revisiones que hubieran iniciado antes de 2009 se regirán conforme a lo dispuesto a las disposiciones vigentes al momento en que iniciaron.<sup>350</sup>

## **Revisión de dictámenes**

Se adiciona un supuesto en el que las autoridades fiscales no se encuentran obligadas a agotar el procedimiento de revisión secuencial de dictamen en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando en el propio dictamen se determinen diferencias de contribuciones a pagar o contribuciones omitidas, y las mismas no sean enteradas con anterioridad a la presentación del dictamen.

## **Presunción de legalidad de actos de autoridades**<sup>351</sup>

Se señala que los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o bien, que consten en los expedientes que tengan en su poder dichas autoridades, podrán servir para motivar sus resoluciones.

En ese sentido, se especifica que las copias, impresiones o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas reproducciones, sean debidamente certificadas por un funcionario competente, sin necesidad de cotejo con los originales.

En el supuesto de que una autoridad proporcione documentación a las autoridades fiscales, se deberá otorgar al contribuyente en término de 15 días para que haga valer manifestaciones.

---

<sup>349</sup> Art. 112 CFDF.

<sup>350</sup> Art. Décimo Segundo Transitorio CFDF.

<sup>351</sup> Art. 122 CFDF.

## **Sociedades de información crediticia (Buró de Crédito)**<sup>352</sup>

Como un medio de presión a los contribuyentes, a partir de junio de 2009 la Secretaría de Finanzas está facultada para proporcionar a las sociedades de información crediticia la información de créditos fiscales firmes que a esa fecha no hayan sido pagados ni garantizados.

## **Impuesto sobre adquisición de inmuebles**<sup>353</sup>

Se entenderá como adquisición, aquélla en donde el fideicomitente afecte en fideicomiso un inmueble, para ser destinado a un desarrollo inmobiliario, para transmitirlo todo o en parte a terceros, con la finalidad de recibir una contraprestación, no obstante que se haya reservado el derecho de adquirir nuevamente.

## **Impuesto predial**

**a)** Declaración valor catastral.-<sup>354</sup> Se señala que la declaración del valor catastral de los inmuebles para el caso del impuesto predial, se deberá presentar de forma bimestral. Anteriormente, se establecía que dicha declaración se presentaría durante los dos primeros meses de cada año.

No obstante la reforma efectuada, el CFDF ya establecía anteriormente la obligación de declarar el valor catastral en caso de que el mismo se modificara durante el bimestre correspondiente, junto con el pago del impuesto que correspondiera al mismo.

**b)** Definición avalúo.-<sup>355</sup> Se establece una definición de avalúo conforme a la cual se determina el valor de un inmueble conforme a su uso, características físicas, características urbanas de la zona donde se ubica, investigación, análisis y ponderación del mercado inmobiliario, remitiéndose al Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria, así como de Autorización y Registro de Personas para Practicar Avalúos.

---

<sup>352</sup> Art. 124 CFDF.

<sup>353</sup> Art. 137 fracc. X, inciso f), CFDF.

<sup>354</sup> Art. 148 CFDF.

<sup>355</sup> Art. Segundo, fracc. VI Decreto Reformas CFDF.



Lo anterior implica que más que un avalúo comercial se trata de un avalúo regulado por las directrices de la propia autoridad.

**c) Corredores de valor.**<sup>-356</sup> Algunos corredores de valor son eliminados, correspondientes a las delegaciones Álvaro Obregón, Benito Juárez, Cuajimalpa y Miguel Hidalgo.

**d) Reducción pago anticipado.**<sup>-357</sup> Se aumenta el porcentaje de reducción por pago anual del impuesto predial cuando se pague en el mes de enero, de un 7% a un 8%.

**e) Fraccionamientos.**<sup>-358</sup> Se establece que en el caso de fraccionamientos de inmuebles, o bien, en el caso de subdivisión o fusión de inmuebles, el impuesto se causará a partir del bimestre siguiente a aquel en que se formalice la escritura correspondiente, misma que deberá presentarse ante la autoridad competente a más tardar a los 30 días hábiles siguientes a su formalización.

Anteriormente, se señalaba que el impuesto se causaba a partir del bimestre siguiente al en que se autorizara la constitución del fraccionamiento, o la correspondiente subdivisión o fusión.

**f) Valor catastral de inmuebles en construcción.**<sup>-359</sup> Tratándose de inmuebles en proceso de construcción, para determinar el valor catastral, los contribuyentes y las autoridades fiscales (éstas últimas en el caso de determinación presuntiva), deberán determinar dicho valor, considerando únicamente el 25% de los datos de la construcción total registrada en la manifestación respectiva. Anteriormente se establecía un porcentaje de 50%.

En términos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo local, dicha modificación se realiza como una medida de estímulo a la inversión, con la finalidad de que los inmuebles en proceso de construcción puedan pagar el impuesto de forma justa y proporcional.

---

<sup>356</sup> Art. Segundo Decreto Reformas CFDF.

<sup>357</sup> Art. 153, CFDF.

<sup>358</sup> Art. 154 CFDF.

<sup>359</sup> Arts. 102 y 154 CFDF.

Por lo mismo, las autoridades fiscales estarán facultadas para determinar de forma presuntiva el valor catastral de los inmuebles en proceso de construcción, considerando el citado porcentaje.

### **Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos<sup>360</sup>**

Se establece la obligación a cargo de la persona que organice la rifa o sorteo, de proporcionar la constancia de retención del impuesto a la persona que obtenga el premio, así como la constancia de ingreso por los premios a los que no se está obligado al pago del impuesto.

Anteriormente se establecía dicha obligación solamente si el interesado solicitaba la constancia respectiva.

### **Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos**

Se establece una reducción del 100% del impuesto local, tratándose de vehículos eléctricos o híbridos (eléctricos con motor de combustión interna). Lo anterior, sin perjuicio de las obligaciones contenidas en el ordenamiento de carácter federal que establece dicha contribución.<sup>361</sup>

### **Reducción de contribuciones**

Se establecen reglas específicas para la aplicación de las reducciones del impuesto sobre nóminas e impuesto predial por reciclaje y por apoyo a programas de mejoramiento de condiciones ambientales, estableciendo montos distintos dependiendo del porcentaje de residuos que se reciclen, así como de la disminución de las condiciones normales de operación y del grado de reducción de contaminantes.<sup>362</sup>

Se adiciona una reducción de impuesto predial del 25%, para propietarios de inmuebles destinados a casa habitación que cuenten con árboles o con áreas verdes no arboladas, siempre que las áreas verdes ocupen por lo menos una tercera parte de la superficie de los predios edificadas o la totalidad de los no edificadas.<sup>363</sup>

---

<sup>360</sup> Art. 174 CFDF.

<sup>361</sup> Art. 183 CFDF.

<sup>362</sup> Art. 293 y 294 CFDF.

<sup>363</sup> Art. 313 CFDF.

## **Pago de devoluciones**<sup>364</sup>

Con la finalidad de facilitar a los contribuyentes el pago de devoluciones, se establece la posibilidad para la autoridad fiscal de realizar las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente, por medio de transferencia electrónica interbancaria, para lo cual se deberán proporcionar los datos de la institución financiera y el número de clave bancaria estandarizada.

No obstante que la SCJN ha establecido la imperatividad de la devolución del pago de cantidades con la actualización por inflación correspondiente, el CFDF sigue sin prever dicha posibilidad.

## **Garantía interés fiscal**

Se homologa la normatividad local a la federal en relación con la garantía del interés fiscal, estableciéndose que se podrá practicar embargo precautorio sobre bienes o la negociación del contribuyente, tratándose de un crédito que no sea exigible, cuando exista “peligro inminente” de que el contribuyente realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.<sup>365</sup>

Consideramos que el término “peligro inminente” es ambiguo, por lo que se deja a criterio de la autoridad fiscal determinar si el mismo se presenta, y por lo tanto, se vuelve subjetiva la determinación del embargo precautorio, circunstancia que podría derivar en arbitrariedades.

## **Abandono de bienes embargados**

Se establece que causarán abandono a favor del fisco local, los bienes embargados, en los siguientes supuestos:

- (i) Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados, los bienes no se retiren del lugar en que se encuentren dentro de los tres meses contados a partir de que se pongan a disposición del adquirente; y

---

<sup>364</sup> Art. 395 CFDF.

<sup>365</sup> Art. 625-A CFDF.

- (ii) El embargo efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución definitiva favorable que ordene su devolución, y no los retire del lugar dentro de tres meses a partir de que se ponga a su disposición.<sup>366</sup>

## **Condonación impuesto predial**

El 31 de diciembre fue publicado en la Gaceta Oficial del DF una resolución de carácter general mediante la cual se condona parcialmente el impuesto predial a aquellos propietarios o poseedores de inmuebles de uso habitacional que tengan el carácter de jubilados, pensionados por cesantía en edad avanzada, vejez, incapacidad por riesgos de trabajo, invalidez, viudas y huérfanos pensionados, además de personas de la tercera edad sin ingresos fijos y escasos recursos.

La condonación equivale al 30% del impuesto predial correspondiente al ejercicio de 2009, así como los accesorios respectivos, para lo cual deberán presentarse los siguientes documentos a más tardar el 31 de diciembre de 2009.

- Boleta de pago correspondiente al ejercicio de 2009;
- El pago de la contribución con la reducción señalada;
- El documento con el que se acredite que el contribuyente se ubica en alguno de los supuestos de condonación;
- Comprobante de domicilio;
- Tratándose de viudas, además deberá presentarse el acta de matrimonio y la acta de defunción.

Si los contribuyentes aplican otros beneficios fiscales (descuento por pago anual), no podrán aplicar el beneficio contenido en la resolución en comento.

Finalmente, la aplicación del beneficio no dará derecho a solicitar la devolución o compensación

<sup>366</sup>

Art. 666-A CFDF.



## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS**

### **Automóviles eléctricos**<sup>367</sup>

Se reduce el impuesto a la tasa del 0% para automóviles eléctricos nuevos, así como de aquellos eléctricos nuevos, que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

Se elimina el requisito de aplicabilidad para unidades que requieran placas y tarjeta de circulación expedida por autoridades estatales o del DF.

### **Motocicletas**<sup>368</sup>

Se establece un procedimiento de cálculo del impuesto respectivo aplicable específicamente a motocicletas de fabricación nacional o importadas de modelo de hasta nueve años anteriores.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Se incluyen dentro del listado de personas morales con fines no lucrativos a los Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural.<sup>369</sup>

Cabe destacar que dichas entidades se encuentran reguladas en la Ley de Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural y se entienden constituidas para ofrecer protección mutualista y solidaria a sus socios a través de operaciones activas de seguros y coaseguros.<sup>370</sup>

---

<sup>367</sup> Art. 14-B LITUV.

<sup>368</sup> Arts. 15-B y 15-E LITUV.

<sup>369</sup> Art. 95, fracc. IX LISR

<sup>370</sup> Art. 3 Ley de Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural.



## ANEXOS

### PRINCIPALES PUBLICACIONES FISCALES

TÍTULO	FECHA
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A LOS PATRONES Y TRABAJADORES EVENTUALES DEL CAMPO, PUBLICADO EL 24 DE JULIO DE 2007.	JUEVES 24 DE ENERO DE 2008
ANEXO 19 DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.	LUNES 28 DE ENERO DE 2008
ANEXO 16 DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.	LUNES 28 DE ENERO DE 2008
ANEXOS 1 Y 7 DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007 PUBLICADA EL 15 DE FEBRERO DE 2008.	VIERNES 22 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN LOS DIVERSOS POR LOS QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES PUBLICADOS EL 8 DE DICIEMBRE DE 2005, EL 28 DE NOVIEMBRE DE 2006 Y EL 5 DE NOVIEMBRE DE 2007.	MIÉRCOLES 27 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.	MARTES 4 DE MARZO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN, PUBLICADO EL 30 DE OCTUBRE DE 2003.	MARTES 4 DE MARZO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA TARIFA DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.	MARTES 1 DE ABRIL DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL 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.	MIÉRCOLES 2 DE ABRIL DE 2008
RESOLUCIÓN POR LA QUE SE EXPIDEN LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE RECAUDACIÓN Y ENTERO O CONCENTRACIÓN DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO POR PARTE DE LAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO.	MIÉRCOLES 2 DE ABRIL DE 2008
QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007.	MIÉRCOLES 2 DE ABRIL DE 2008
SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007.	MIÉRCOLES 30 DE ABRIL DE 2008
RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA	VIERNES 9 DE MAYO DE 2008



SE SEÑALAN PARA 2008.	
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN DE RUSIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL SIETE DE JUNIO DE DOS MIL CUATRO.	MARTES 20 DE MAYO DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECE LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.	MIÉRCOLES 21 DE MAYO DE 2008
ANEXO 1-A DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 27 DE MAYO DE 2008.	VIERNES 30 DE MAYO DE 2008
ANEXO 14 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 27 DE MAYO DE 2008.	VIERNES 30 DE MAYO DE 2008
ANEXOS 4, 7 Y 11 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 27 DE MAYO DE 2008.	LUNES 2 DE JUNIO DE 2008
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, Y SUS ANEXOS 1, 1-A, 7, 10 Y 11.	VIERNES 27 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXIME TEMPORALMENTE DEL PAGO DEL DERECHO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 8º. FRACCIÓN IX, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.	LUNES 30 DE JUNIO DE 2008
ANEXO 15 DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 27 DE JUNIO DE 2008.	MIÉRCOLES 2 DE JULIO DE 2008
ACUERDO QUE MODIFICA LAS REGLAS GENERALES PARA LA APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL A PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRAFICA NACIONAL.	JUEVES 10 DE JULIO DE 2008
ANEXO 1-A DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 31 DE JULIO DE 2008.	LUNES 4 DE AGOSTO DE 2008
ANEXOS 7 Y 11 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 31 DE JULIO DE 2008.	MARTES 5 DE AGOSTO DE 2008
REGLAS GENERALES PARA LA APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL A LOS GASTOS E INVERSIONES EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA Y FUNCIONAMIENTO DEL COMITÉ INTERINSTITUCIONAL QUE APLICA DICHO ESTÍMULO.	LUNES 1 DE SEPTIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL DIVERSO QUE EXIME TEMPORALMENTE DEL PAGO DE DERECHO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 8º., FRACCIÓN IX, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, PUBLICADO EL 30 DE JUNIO DE 2008.	MARTES 30 DE SEPTIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN Y REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA.	JUEVES 13 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.	JUEVES 13 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, RELATIVO AL RÉGIMEN FISCAL DE PETRÓLEOS MEXICANOS.	JUEVES 13 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE DERECHOS Y DE APROVECHAMIENTOS.	VIERNES 5 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA	JUEVES 11 DE DICIEMBRE DE 2008

FEDERAL DE ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL NUEVE DE JULIO DE DOS MIL OCHO.	
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE ISLANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL ONCE DE MARZO DE DOS MIL OCHO.	JUEVES 11 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE BARBADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MIAMI, FLORIDA, EL SIETE DE ABRIL DE DOS MIL OCHO.	JUEVES 11 DE DICIEMBRE DE 2008
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008 Y SUS ANEXOS 1, 7, 11, 15, 19, 26 Y 27.	VIERNES 26 DE DICIEMBRE DE 2008
ANEXO 1-A DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008, PUBLICADA EL 26 DE DICIEMBRE DE 2008.	MIÉRCOLES 31 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE ISLANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	MIÉRCOLES 31 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS Y DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL	MIÉRCOLES 31 DE DICIEMBRE DE 2008

## PRINCIPALES PUBLICACIONES LEGALES

TÍTULO	FECHA
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS ENTIDADES DE AHORRO Y CRÉDITO POPULAR Y ORGANISMOS DE INTEGRACIÓN A QUE SE REFIERE LA LEY DE AHORRO Y CRÉDITO POPULAR.	18 DE ENERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA LEY SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONAL.	21 DE ENERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, LA LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO Y LA LEY ORGÁNICA DEL BANCO NACIONAL DE OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS.	1 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY PARA	1 DE FEBRERO DE 2008

REGULAR LAS SOCIEDADES DE INFORMACIÓN CREDITICIA.	
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE PROMOCIÓN Y DESARROLLO DE LOS BIOENERGÉTICOS.	1 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL DE LA INFRAESTRUCTURA FÍSICA EDUCATIVA.	1 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXIME PARCIALMENTE EL PAGO DE LAS CUOTAS PATRONALES A QUE SE REFIERE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.	4 DE MARZO DE 2008
REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE ACCESO DE LAS MUJERES A UNA VIDA LIBRE DE VIOLENCIA.	11 DE MARZO DE 2008
REGLAMENTO DE LA LEY DE BIOSEGURIDAD DE ORGANISMOS GENÉTICAMENTE MODIFICADOS.	19 DE MARZO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL SISTEMA NACIONAL DE INFORMACIÓN ESTADÍSTICA Y GEOGRÁFICA.	16 DE ABRIL DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE COMERCIO.	17 DE ABRIL DE 2008
DECRETO PRO EL QUE SE ADICIONA UN PÁRRAFO SEGUNDO AL ARTÍCULO DÉCIMO CUARTO TRANSITORIO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE AGUAS NACIONALES, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE ABRIL DE 2004.	18 DE ABRIL DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN PÁRRAFO AL ARTÍCULO 46 DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	21 DE ABRIL DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	21 DE ABRIL DE 2008
DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	7 DE MAYO DE 2008
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.	19 DE MAYO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE, PARA FORTALECER LA CERTIFICACIÓN VOLUNTARIA DE PREDIOS.	16 DE MAYO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL PARA EL CONTROL DE TABACO; Y DEROGA Y REFORMA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE SALUD.	16 DE MAYO DE 2008
CIRCULAR 23/2008 RELATIVA A LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 179 DE LA LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO, PARA DETERMINAR EL MONTO A PARTIR DEL CUAL LOS CHEQUES DEBERÁN SER NOMINATIVOS.	3 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISIÓN NACIONAL DE SEGUROS Y FIANZAS.	5 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 7 DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN.	17 DE JUNIO DE 2008

DECRETO PRO EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	18 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 247 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL.	20 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.	20 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL ARTÍCULO 39, DE LA LEY GENERAL DE INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS.	20 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 86 DE LA LEY DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.	20 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	26 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE LA LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO, DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES Y DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL.	26 DE JUNIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y A LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	1 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO.	2 DE JULIO DE 2008
REGLAMENTO DEL INSTITUTO PARA LA PROTECCIÓN AL AHORRO BANCARIO.	15 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 7º DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN.	15 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA LA FRACCIÓN XIV AL ARTÍCULO 7º DE LEY GENERAL DE EDUCACIÓN.	15 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA LA LEY GENERAL DE CULTURA FÍSICA Y DEPORTE.	15 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE POBLACIÓN.	21 DE JULIO DE 2008
REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO.	21 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL FOMENTO PARA LA LECTURA Y EL LIBRO.	24 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY GENERAL DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.	1 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO QUE REFORMA LOS ARTÍCULOS 168 Y 170 DEL REGLAMENTO DE INSUMOS PARA LA SALUD.	5 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 69 Y 93 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	15 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE UNIONES DE CRÉDITO Y SE ADICIONA Y REFORMA LA LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO.	20 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.	20 DE AGOSTO DE 2008

DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL ARTÍCULO 19 BIS AL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE DESARROLLO SOCIAL.	28 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 88 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	29 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO QUE ADICIONA UN SEGUNDO PÁRRAFO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE SALUD EN MATERIA DE PROTECCIÓN SOCIAL EN SALUD.	13 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE PETRÓLEOS MEXICANOS; SE ADICIONAN EL ARTÍCULO 3º DE LA LEY FEDERAL DE LAS ENTIDADES PARAESTATALES; EL ARTÍCULO 1º DE LA LEY DE OBRAS PÚBLICAS Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS MISMAS Y UN PÁRRAFO TERCERO AL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY PARA EL APROVECHAMIENTO DE ENERGÍAS REVOCABLES Y EL FINANCIAMIENTO DE LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY PARA EL APROVECHAMIENTO SUSTENTABLE DE LA ENERGÍA.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE LA COMISIÓN NACIONAL DE HIDROCARBUROS.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL EN EL RAMO DEL PETRÓLEO.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y ADICIONA EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA COMISIÓN REGULADORA DE ENERGÍA.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
DECRETO QUE MODIFICA Y AMPLÍA LA VIGENCIA HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008, DEL DECRETO POR EL QUE SE SUJETA EL GAS LICUADO DE PETRÓLEO A PRECIOS MÁXIMOS DE VENTA EN PRIMERA MANO Y DE VENTA A USUARIOS FINALES, PUBLICADO EL 28 DE DICIEMBRE DE 2007.	28 DE NOVIEMBRE DE 2008
REGLAMENTO DEL SERVICIO DE PROTECCIÓN FEDERAL.	9 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN II DEL APARTADO A DEL ARTÍCULO 13, Y SE ADICIONA UNA FRACCIÓN XVII BIS AL ARTÍCULO 3º Y UN ARTÍCULO 157 BIS A LA LEY GENERAL DE SALUD.	15 DE DICIEMBRE DE 2008
REGLAMENTO DE LA LEY MINERA EN MATERIA DE GAS ASOCIADO A LOS YACIMIENTOS DE CARBÓN MINERAL.	16 DE DICIEMBRE DE 2008
REFORMA AL REGLAMENTO INTERIOR DEL BANCO DE MÉXICO.	22 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 1347-A DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 571 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.	30 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE COMERCIO.	30 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SE DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE	31 DE DICIEMBRE DE 2008

PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA	
------------------------------------------	--

## PRINCIPALES PUBLICACIONES COMERCIO EXTERIOR

TERCERA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	28 DE ENERO DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER LA DECISIÓN N° 49 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 PRÓRROGA A LA DISPENSA TEMPORAL PARA LA UTILIZACIÓN DE MATERIALES DE FUERA DE LA ZONA DE LIBRE COMERCIO PARA QUE DETERMINADOS BIENES TEXTILES DEL VESTIDO RECIBAN EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA DE VENEZUELA.	31 DE ENERO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS DIVERSOS POR LOS QUE SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES PARA LA IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS Y POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES PARA LA IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS, DESTINADOS A PERMANECER EN LA FRANJA FRONTERIZA NORTE DEL PAÍS, EN LOS ESTADOS DE BAJA CALIFORNIA Y BAJA CALIFORNIA SUR, EN LA REGIÓN PARCIAL DEL ESTADO DE SONORA Y EN LOS MUNICIPIOS DE CANANEA Y CABORCA, ESTADO DE SONORA, PUBLICADOS EL 22 DE AGOSTO DE 2005 Y 26 DE ABRIL DE 2006 RESPECTIVAMENTE.	1 DE FEBRERO DE 2008
DECRETO QUE MODIFICA AL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECEN DIVERSOS PROGRAMAS DE PROMOCIÓN SECTORIAL.	4 DE MARZO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN FACILIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA ADUANERA Y DE COMERCIO EXTERIOR.	31 DE MARZO DE 2008
SEXTA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	11 DE ABRIL DE 2008
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DIVERSAS QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA GARANTIZAR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MERCANCÍAS SUJETAS A PRECIOS ESTIMADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.	21 DE ABRIL DE 2008
REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008.	30 DE ABRIL DE 2008
ANEXOS 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 25 Y 26 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 PUBLICADAS EL 30 DE ABRIL DE 2008.	9 DE MAYO DE 2008

ANEXOS 1 Y 22 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 PUBLICADAS EL 30 DE ABRIL DE 2008.	12 DE MAYO DE 2008
ANEXOS 27 Y 28 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 PUBLICADAS EL 30 DE ABRIL DE 2008.	15 DE MAYO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL DIVERSO PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA MANUFACTURERA, MAQUILADORA Y DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN.	16 DE MAYO DE 2008
ACUERDO QUE ESTABLECE LA CLASIFICACIÓN Y CODIFICACIÓN DE MERCANCÍAS CUYA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN ESTA SUJETA A REGULACIÓN POR PARTE DE LAS DEPENDENCIAS QUE INTEGRAN LA COMISIÓN INTERSECRETARIAL PARA EL CONTROL DEL PROCESO Y USO DE PLAGUICIDAS, FERTILIZANTES Y SUSTANCIAS.	26 DE MAYO DE 2008
CUARTA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	11 DE JUNIO DE 2008
QUINTA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAR Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	16 DE JUNIO DE 2008
ACUERDO QUE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS NORMAS PARA LA DETERMINACIÓN DEL PAÍS DE ORIGEN DE MERCANCÍAS IMPORTADAS Y LAS DISPOSICIONES PARA SU CERTIFICACIÓN, EN MATERIA DE CUOTAS COMPENSATORIAS.	17 DE JULIO DE 2008
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008.	31 DE JULIO DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBAN LAS MODIFICACIONES AL ANEXO 401 (TEXTILES Y CIRI) DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, FORMALIZADAS MEDIANTE INTERCAMBIO DE COMUNICACIONES FECHADAS EL 11 DE ABRIL DE 2008, ENTRE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, CANADÁ Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.	1 DE AGOSTO DE 2008
ANEXOS 1, 13, 17 Y 22 DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008, PUBLICADAS EL 31 DE JULIO DE 2008.	4 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO QUE REFORMA LOS ARTÍCULOS 168 Y 170 DEL REGLAMENTO DE INSUMOS PARA LA SALUD" / ELIMINACIÓN DEL "REQUISITO DE PLANTA" PARA IMPORTAR Y COMERCIALIZAR MEDICAMENTOS EXTRANJEROS.	5 DE AGOSTO DE 2008
DECRETO PROMULGATORIO DEL PROTOCOLO POR EL QUE SE ADICIONA DISPOSICIONES EN MATERIA DE ACUMULACIÓN TEXTIL AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA, SUSCRITO EN LA CIUDAD DE MANAGUA, EL 18 DE DICIEMBRE DE 1997, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MANAGUA, NICARAGUA EL 12 DE ABRIL DE 2007.	14 DE AGOSTO DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER LA DECISIÓN N° 50 DE LA COMISIÓN ADMINISTRADORA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS	14 DE AGOSTO DE 2008

MEXICANOS, LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA DE VENEZUELA, POR LA QUE SE OTORGA UNA DISPENSA PERSONAL PARA LA UTILIZACIÓN DE MATERIALES DE FUERA DE LA ZONA DE LIBRE COMERCIO PARA QUE DETERMINADOS BIENES TEXTILES Y DEL VESTIDO RECIBAN EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA DE VENEZUELA.	
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LOS LINEAMIENTOS PARA OTORGAMIENTOS DE APOYOS PARA DEL FONDO PARA LA RECONVERSIÓN DE SECTORES PRODUCTIVOS ANTE LA ELIMINACIÓN DE CUOTAS COMPENSATORIAS DE PRODUCTOS CHINOS DE LAS INDUSTRIAS TEXTIL, VESTIDO, CALZADO Y JUGUETES (FONDO RECONVERSIÓN) PARA EL EJERCICIO FISCAL 2008.	22 DE AGOSTO DE 2008
OCTAVA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	26 DE AGOSTO DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE DAN A CONOCER LAS MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 1904 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.	15 DE SEPTIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA 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, FIRMADO EN LA CIUDAD DE AREQUIPA, PERÚ, EL PRIMERO DE JUNIO DE 2008.	8 DE OCTUBRE DE 2008
DECRETO PROMULGATORIO DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR DE CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, FIRMADO EN LA CIUDAD DE AREQUIPA, PERÚ, EL PRIMERO DE JUNIO DE 2008.	13 DE OCTUBRE DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE IMPLEMENTA UNA MEDIDA DE TRANSICIÓN TEMPORAL SOBRE LAS IMPORTACIONES DE DIVERSAS MERCANCÍAS ORIGINARIAS DE LA REPÚBLICA POPULAR DE CHINA.	14 DE OCTUBRE DE 2008
ACUERDO POR EL QUE SE MODIFICA EL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS NORMAS PARA LA DETERMINACIÓN DEL PAÍS DE ORIGEN DE MERCANCÍAS IMPORTADAS Y LAS DISPOSICIONES PARA SU CERTIFICACIÓN, EN MATERIA DE CUOTAS COMPENSATORIAS.	16 DE OCTUBRE DE 2008
NOVENA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	16 DE OCTUBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN DIVERSOS ARANCELES DE LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN.	24 DE OCTUBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE EL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN PARA LA REGIÓN FRONTERIZA Y LA FRANJA FRONTERIZA NORTE	24 DE DICIEMBRE DE 2008
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA	24 DE DICIEMBRE DE 2008



LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN	
DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES PARA IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE VEHÍCULOS USADOS	24 DE DICIEMBRE DE 2008
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2008 Y SUS ANEXOS 1, 10, 13, 19, 21, 22 Y 27.	29 DE DICIEMBRE DE 2008
DÉCIMA MODIFICACIÓN AL ACERVO POR EL QUE LA SE EMITE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR	29 DE DICIEMBRE DE 2008
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA A LA DIVERSA QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA GARANTIZAR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MERCANCÍAS SUJETAS A PRECIOS ESTIMADOS POR LA SHCP	31 DE DICIEMBRE DE 2008