

Marzo, 2013

Estimados amigos,

Ante el cambio de administración en México, era previsible que las reformas aprobadas en materia fiscal fueran prácticamente nulas.

Por tal motivo, a diferencia de otros años en los que hemos preparado oportunamente un análisis de reformas a la legislación tributaria en México, en esta Actualización Tributaria 2013 nos permitimos presentar un reporte sobre diversos temas en materia fiscal y de comercio exterior que hemos considerado relevantes.

El escenario político es inmejorable para la ansiada reforma fiscal estructural, por lo que resulta previsible esperar un arduo debate para la futura aprobación de la referida reforma que se espera atienda a las circunstancias y necesidades económicas y competitivas del país y no solamente a fines recaudatorios.

En espera de que este reporte con carácter informativo sea un documento de consulta y referencia, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con nuestra Actualización Tributaria 2013.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2013** 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 2013

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: MMXIII

Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

Administración Central de Comercio Exterior	ACCE
Administración Central de Contabilidad y Glosa	ACCG
Administración Central de Fiscalización de Comercio Exterior	ACFCE
Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera	ACIFA
Administración Central de Normatividad Aduanera	ACNA
Administración Central de Regulación Aduanera	ACRA
Administración Central de Operación Aduanera	ACOA
Administración General de Auditoría de Comercio Exterior	AGACE
Administración General de Grandes Contribuyentes	AGGC
Administración Local de Servicios al Contribuyente	ALSC
Código Fiscal de la Federación	CFF
Código Fiscal para el Distrito Federal	CFDF
Comprobante Fiscal Digital	CFD
Comprobante Fiscal Digital a través de Internet o factura electrónica	CFDI
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	CPEUM
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	CUFIN
Distrito Federal	DF
Diario Oficial de la Federación	DOF
Derecho de Trámite Aduanero	DTA
Estados Unidos de América	EUA
Establecimiento Permanente	EP
Firma Electrónica Avanzada	FIEL
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	IDE
Impuesto Empresarial a Tasa Única	IETU
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	IEPS
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	ISAN
Impuesto Sobre la Renta	ISR
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	ISTUV
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación	IMMEX
Instituto del Fondo Nacional para el Consumo de los Trabajadores	INFONACOT
Ley Aduanera	LA
Ley de Comercio Exterior	LCE
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	LFPCA
Ley Federal de Derechos del Contribuyente	LFDC

Ley General de Sociedades Mercantiles	LGSM
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 2012	LIF
Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Ley del Impuesto al Valor Agregado	LIVA
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	LOTFJFA
Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal de la OCDE	Modelo
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos	OCDE
Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	PAMA
Producto Interno Bruto	PIB
Poder Judicial de la Federación	PJF
Participación de los Trabajadores en las utilidades	PTU
Procuraduría de la Defensa del Consumidor	PRODECON
Regímenes Fiscales Preferentes	REFIPRES
Régimen de pequeños contribuyentes	REPECOS
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	RCFF
Registro Federal de Contribuyentes	RFC
Reglamento de la Ley Aduanera	RLA
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	RLISR
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	RLIVA
Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011	RMCE
Resolución Miscelánea Fiscal	RMF
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Secretaría de Comunicaciones y Transportes	SCT
Semanario Judicial de la Federación	SEJUFE
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP
Salario Mínimo General Vigente	SMGV
Tratado de Libre Comercio	TLC
Tratado de Libre Comercio de América del Norte	TLCAN
Tribunal Colegiado de Circuito	TCC
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	TFJFA
Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación	TIGIE
Unidades de Inversión	UDIS

Unión Europea
Utilidad Fiscal Neta

UE
UFIN

ÍNDICE

LABORAL	1
INGRESOS	7
ESTÍMULOS FISCALES	9
EXENCIONES	11
ISR	11
IETU	14
IEPS	16
DERECHOS	17
TESIS	23
CONSTITUCIÓN FEDERAL	23
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	28
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	36
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	41
LEY DE AMPARO	46
CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL (ABROGADO)	47
LEY FEDERAL DEL TRABAJO	48
LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES	49
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA	
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	50
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	51
LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	57
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	58
TRATADOS INTERNACIONALES	59
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO	
ADMINISTRATIVO	63
COMERCIO EXTERIOR	69
RECOMENDACIÓN DE LA PRODECON RESPECTO A LOS	
PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN INSTAURADOS	
POR LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS A LOS	
EXPORTADORES, DETERMINANDO CRÉDITOS FISCALES A LOS	
IMPORTADORES	69
ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA: DISPOSICIÓN DECLARADA	
INCONSTITUCIONAL POR LA SCJN A TRAVÉS DE LA EMISIÓN DE	
UNA JURISPRUDENCIA (COMBATIDA POR UN TCC), Y SU	

CORRESPONDIENTE REFORMA	73
REFORMA AL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE	
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	79
CRITERIOS NORMATIVOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR ...	83
TESIS COMERCIO EXTERIOR.....	93
 SAT	 113
CRITERIOS NORMATIVOS	113
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2012	120
PRIMERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA	
2012	120
SEGUNDA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA	
2012	121
TERCERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA	
2012	129
CUARTA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA	
2012	131
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013	140
 TRATADOS	 143
ACUERDO CON COSTA RICA SOBRE INTERCAMBIO DE	
INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	143
ACUERDO CON ISLAS COOK SOBRE INTERCAMBIO DE	
INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	145
PROTOCOLO AL TRATADO CON SINGAPUR PARA EVITAR LA DOBLE	
IMPOSICIÓN.....	147
TRATADO CON LITUANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	148
TRATADO CON UCRANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	152
TRATADO CON BELICE SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN	
MATERIA TRIBUTARIA	155
ACUERDO CON LAS ISLAS CAIMÁN SOBRE INTERCAMBIO DE	
INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	157
ACUERDO CON ISLA DEL HOMBRE (ISLA DE MAN) SOBRE	
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	159
ACUERDO CON ISLAS GUERNSEY SOBRE INTERCAMBIO DE	
INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	161
ACUERDO CON ISLAS JERSEY SOBRE EL INTERCAMBIO DE	
INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	163
ACUERDO CON SAMOA SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN	
MATERIA TRIBUTARIA	165

INTERNACIONAL	169
FATCA.....	169
GENERALIDADES DEL ACUERDO FATCA.....	170
NATURALEZA LEGAL DEL ACUERDO FATCA.....	171
INFORMACIÓN A ENVIARSE POR MÉXICO	172
INFORMACIÓN A ENVIARSE POR EUA.....	176
CONVENIO MODELO DE LA OCDE: PROPUESTAS REVISADAS RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 5 (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)	181
DIVERSOS.....	185
CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL	185

REFORMA LABORAL 2012 EN MÉXICO, UNA NUEVA REALIDAD¹

Cuarenta y dos años sin cambios sustanciales en materia laboral, veinticinco años de discursos y polémicas sobre la necesidad “urgente” de una reforma y más de trescientas iniciativas en los últimos quince años, es el saldo legislativo que desembocó en una reforma a la Ley Federal del Trabajo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre del 2012 y en vigor desde el primero de diciembre del mismo año.

Esta reforma, presentada como iniciativa del Partido Acción Nacional, que ocupó la Presidencia de la República por los últimos doce años, se envía al poder legislativo en un contexto donde el control inflacionario, el control de las tasas de interés, el aumento de las reservas internacionales y el moderado endeudamiento, son los principales logros de las recientes administraciones; mientras que en la otra cara de la moneda, un incremento relativo de la pobreza, la falta de generación de empleo suficiente y bien remunerado, el bajo crecimiento económico y la creciente inseguridad plantean fuertes dudas sobre la eficacia de las políticas instrumentadas en los pasados dos sexenios.

Basta para evidenciar lo anterior, destacar que un treinta y nueve por ciento de la población económicamente activa ocupada, no tiene acceso a la seguridad social²; que el empleo formal creció de 2007 a 2012 en poco más de un millón mientras que el empleo informal en el mismo periodo se incrementó en casi tres millones de empleos³.

El Índice de Tendencia Laboral de la Pobreza (ITPL) que mide la proporción de la población cuyos ingresos por trabajo son insuficientes para adquirir la canasta básica, se ubicó en el nivel más bajo desde 2005⁴.

¹ El presente análisis legal se realizó en colaboración con el licenciado Jorge Sales Boyoli, Socio Director del Despacho Sales Boyoli, S.C. y experto en materia laboral.

² Fuente: Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

³ Fuente: Instituto Mexicano del Seguro Social, al segundo semestre del 2012.

⁴ Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL), este índice se mide desde el año del 2005.

A consideración del Poder Ejecutivo anterior, "La Ley Federal del Trabajo databa de 1970. Se trataba de un ordenamiento obsoleto que ya no respondía a las actuales condiciones sociales, económicas y demográficas del país. Aún más, se había convertido en un auténtico lastre para la competitividad de la economía, ya que por la rigidez del mercado laboral, volvía más complicada y costosa la contratación de personal"⁵.

Más allá de las consideraciones e indicadores políticos y económicos, los empleadores enfrentan entre otras realidades las siguientes: marco jurídico laboral rebasado, órganos impartidores de justicia laboral congestionados, subsistencia de condiciones que favorecen la discriminación y desigualdad, impartición de justicia laboral anacrónica y una dictadura sindical en un país donde la democracia y alternancia política se viven casi en forma cotidiana.

Habría que vivir esta reforma laboral y esperar las aplicaciones e interpretaciones de abogados laborales, empleadores, órganos impartidores de justicia laboral y emisores de jurisprudencia, para hacer entonces una evaluación más serena sobre las bondades o desventajas de este nuevo marco legislativo.

Con una reforma más viable que perfecta y distante del espíritu de las muchas iniciativas presentadas en las últimas dos décadas, terminando en una reforma light, podemos destacar como signos distintivos los siguientes:

a) Su proceso político/legislativo sustentado en el envío de una iniciativa con el sello de preferente.- En ejercicio de una nueva facultad constitucional que obliga a la cámara legislativa de origen, a discutir y aprobar estas iniciativas en un plazo de treinta días.

Esta fórmula de iniciativa preferente, probó ser eficaz para destrabar la parálisis legislativa tan característica en nuestro país desde hace dieciocho años. Sin embargo, sería ingenuo atribuir a este sólo mecanismo el éxito de la reforma laboral; es un hecho que el nuevo equilibrio de las fuerzas legislativas y los acuerdos, frágiles en ocasiones, pero finalmente alcanzados por los partidos políticos, fue factor determinante para lograr una reforma.

⁵ Palabras del entonces Presidente Felipe Calderón Hinojosa durante la firma del Decreto que Reforma la Ley Federal del Trabajo (29 de noviembre 2012).

b) La democracia y transparencia sindicales así como la rendición de cuentas, son las grandes asignaturas pendientes en esta reforma.- A la iniciativa le fue amputado finalmente, todo el contenido sobre la democracia y transparencia sindicales; así, las cúpulas laborales siguen siendo un poder fáctico en nuestro país y lograron a través de sus legisladores y líderes sindicales conservar la opacidad distintiva desde hace ya varias décadas.

c) La nueva forma de calcular los salarios caídos.- Propiamente no se trata de un tope, pues los salarios caídos seguirán corriendo hasta la conclusión de un litigio⁶ pero la mecánica de pago en caso de ser condenado en un juicio, puede representar con esta reforma ahorros de hasta dos terceras partes respecto del cómputo preexistente. Esta indemnización (salarios caídos) se computará con dos componentes: el primero a razón de doce meses de salario acreditado en juicio y el segundo conforme a un interés del 2% mensual, capitalizable sobre la base de quince meses de salario. Deberemos esperar la interpretación de las Juntas de Conciliación y Arbitraje y en especial la de los órganos del poder judicial federal a través de la jurisprudencia para entender los alcances del término “capitalizable”, aplicable al interés del 2% arriba mencionado.

d) La desafortunada e incompleta regulación del binomio Outsourcing / PTU.- En uno de los aspectos más polémicos de la reforma laboral la nueva legislación endurece las reglas y responsabilidades de quién subcontrata. Para todos es sabido que en los últimos años, se ha abusado de estos esquemas, logrando con ello, en no pocos casos evadir, reducir o de plano anular el cumplimiento de obligaciones fiscales, laborales y/o de seguridad social. Sin embargo, en materia de reparto de utilidades se ha adicionado la fracción IV Bis al artículo 127 para considerar como trabajadores directos, a los empleados tercerizados. Desde antes de la entrada en vigor de la reforma se han venido efectuando diversos análisis para mitigar esta lamentable disposición y aunque no hay una solución única ni perfecta, se vislumbran alternativas que deberán adecuarse a la realidad corporativa, fiscal y operativa de cada compañía.

Bajo estas premisas, la nueva regulación al régimen de subcontratación en materia laboral, impacta en dos ámbitos: el primero, relativo a la responsabilidad directa adquirida por la persona física o moral que utiliza los servicios de un tercero para que le provea de trabajadores y el

⁶ Según datos de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, un juicio laboral tramitado ante las autoridades competentes federales, tarda 48 meses.

segundo, en el ámbito de la PTU conforme a los términos arriba expuestos.

Respecto del primero de los ámbitos se imponen al contratante un conjunto de condiciones más o menos ambiguas, cuyas interpretaciones y aclaraciones oficiales habremos de esperar, por lo menos en los próximos dos años. Lo cierto es que hoy, con la reforma al incumplirse una sola de estas condiciones el contratante del servicio de tercerización será entonces, calificado como patrón y en consecuencia, responsable de las obligaciones laborales de su proveedor.

El segundo de los ámbitos ha generado múltiples reacciones en el empresariado mexicano que han anticipado distintas interpretaciones y soluciones más o menos contingentes para mitigar el posible efecto del pago de PTU en forma distinta de cómo se venía haciendo.

Estos dos ámbitos en apariencia autónomos, han sido relacionados como una de las eventuales interpretaciones judiciales, en especial por los grandes corporativos mundiales prestadores de servicios de subcontratación quienes aprecian que el cumplimiento de las condiciones de los artículos 15-A y 15-B les permitirán seguir tratando la PTU como hasta ahora se hace.

e) Las nuevas modalidades de contratación.- Los contratos de capacitación inicial y las modalidades de periodos de prueba y temporada, prometen incentivar el empleo en sectores con dificultades de acceso al mercado laboral (mujeres y jóvenes). Según diversos análisis, de no venir acompañados de inversión, pueden constituir un elemento de precarización del empleo. En realidad, estas modalidades se “montan” en las opciones ya existentes de contrato por tiempo indeterminado y determinado donde, sacando experiencia del pasado se ponen candados para reducir en la medida de lo posible, abusos patronales. Cada empleador deberá evaluar cuáles de estas modalidades se ajustan a su realidad y ámbito de operación.

f) Las nuevas cargas patronales desde el punto de vista operativo.- Se imponen algunas obligaciones secundarias como son: (a) Las empresas con más de cincuenta trabajadores deberán adecuar sus instalaciones al acceso y desarrollo de actividades para las personas con discapacidad, independientemente que empleen o no trabajadores con capacidades diferentes. (b) Los patrones deberán avisar al juez competente y a los acreedores alimentarios cuando el trabajador deudor de alimentos deje de prestar sus servicios en el centro de trabajo. (c) Los patrones deberán afiliar a los trabajadores ante el Instituto Nacional

del Fondo Nacional para el Consumo de los Trabajadores (INFONACOT) y hacer las deducciones correspondientes al sueldo del trabajador. Esta afiliación no generará costo económico directo para el patrón. *(d)* Concesión de permisos de paternidad por nacimiento o adopción a razón de cinco días laborales con goce de sueldo. *(e)* Transferencia de licencias por maternidad del periodo pre natal al post natal, es decir trasladar cuatro de las seis semanas de descanso prenatal para después del parto. *(f)* Otorgamiento de licencia materna post adopción de seis semanas con goce de sueldo. *(g)* Indemnización por muerte derivada de un riesgo de trabajo a razón de cinco mil días de salario (anteriormente era de setecientos treinta días).

Así, la nueva normatividad laboral es un producto terminado con diferencias sustanciales respecto de la iniciativa preferente especialmente por la supresión de la democracia sindical; una reforma que no se traducirá en mayores ingresos para los trabajadores, donde los costos de despido seguirán siendo los mismos con avances interesantes en materia de contratación, en conclusión, una reforma de mediano alcance para las realidades demográficas, sociales y económicas de nuestro país.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013

El 17 de diciembre de 2012 fue publicada en el DOF la LIF para el ejercicio fiscal de 2013, misma que entró en vigor el 1 de enero de 2013, y de la cual se destaca lo siguiente:

Ingresos del Gobierno Federal⁷

Se estima que del total de ingresos públicos presupuestados para 2013, poco menos de 2 billones 500 mil millones de pesos corresponderán a ingresos del Gobierno Federal, lo cual supone un incremento aproximado de 7.9% respecto del ejercicio fiscal de 2012.

Lo anterior en consideración a diversos factores económicos previsibles para 2013, entre los cuales se encuentran: *i*) un crecimiento del PIB de 3.5%, lo cual induciría un aumento en las importaciones de bienes y servicios de 5.7%; y *ii*) una inflación de alrededor de 3%.

Por lo que se refiere a los ingresos fiscales, se estima una recaudación federal participable por 2 billones 123 mil 632.6 millones de pesos.

Cabe hacer mención a la autorización otorgada al Ejecutivo Federal, para utilizar los recursos disponibles que se acumulen en el Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos hasta por un monto de 5 mil millones de pesos que se ejercerán en el Ramo 38 Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología aprobado en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013.

Recargos aplicables tratándose de prórroga en el pago de créditos fiscales⁸

Para 2013, se mantienen las mismas tasas contempladas en 2012 para el cálculo de recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, quedando de la siguiente forma:

- a)** 0.75% mensual, sobre saldos insolutos.

⁷ Art. 1, LIF.

⁸ Art. 8, LIF.

b) En los caso en que se autorice el pago a plazos:

- (i) 1% mensual, cuando se trate de parcialidades de hasta 12 meses;
- (ii) 1.25% mensual, para parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses;
- (iii) 1.5% mensual, si las parcialidades exceden de 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido; y
- (iv) 1.13% para el caso de mora.

Beneficio para contribuyentes que han incurrido en infracciones de comercio exterior⁹

Permanece el beneficio de exención en la imposición de la multa aplicable, para aquellos contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2013 hayan incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras, específicamente en los casos en que no proceda el embargo precautorio de mercancías, siempre que el monto de la sanción que en principio les correspondería y que a tal fecha no les haya sido determinado, no exceda de 3,500 UDIS o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2013.

Reducción de multas por autocorrección fiscal¹⁰

Con la finalidad de continuar incentivando a los contribuyentes a la autocorrección fiscal, se incorpora nuevamente el beneficio de reducción del 50% de las sanciones aplicables por incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago (multas formales), así como de aquéllas aplicables por la omisión de pagos provisionales, siempre que en tales casos se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que el contribuyente corrija su situación fiscal;
- (ii) Que el pago correspondiente se efectúe después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, y antes de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones de la revisión de gabinete; y

⁹ Art. 15, LIF.

¹⁰ Art. 15, LIF.

(iii) Que, cuando así proceda, el pago incluya no sólo la multa reducida, sino las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Si el contribuyente corrige su situación fiscal y efectúa el pago correspondiente después de la emisión del acta final o de la notificación del oficio de observaciones, pero antes de que se le notifique la resolución liquidatoria, tendrá derecho a una reducción del 40% de la multa aplicable.

No serán objeto de estos beneficios, las multas impuestas a los contribuyentes por la declaración de pérdidas fiscales en exceso y aquéllas derivadas de infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación previstas en el artículo 85, fracción I del CFF.

Cabe apuntar que en la LFDC¹¹ también se prevén beneficios de disminución de multas derivadas de la omisión en el pago de contribuciones, en función del momento en que el contribuyente se autocorrija.

ESTÍMULOS FISCALES

IEPS / Contribuyentes consumidores de diesel¹²

Se otorgan diversos estímulos fiscales a los contribuyentes consumidores de diesel que se indican a continuación:

a) Diesel como combustible en maquinaria.- Para personas que realicen actividades empresariales (excepto minería), y que puedan deducir el diesel que adquieren y que utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria o vehículos marinos, el estímulo consiste en permitir el acreditamiento del IEPS causado por PEMEX y sus organismos subsidiarios en la enajenación de dicho combustible, contra el ISR propio del contribuyente beneficiario o retenido a terceros, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

b) Diesel en actividades agropecuarias o silvícolas.- Las personas que utilicen diesel en actividades agropecuarias o silvícolas, podrán aplicar el estímulo fiscal: i) por vía de acreditamiento del IEPS, en los términos antes señalados; o ii) por solicitud de devolución de dicho

¹¹ Art. 17, LFDC.

¹² Art. 16, apartado A, fracción I, II, III y IV, LIF.

monto acreditable, bajo condiciones y requisitos específicos; o *iii*) por vía de acreditamiento de un monto determinado conforme al procedimiento especial previsto en la LIF, con base en el precio de adquisición del diesel, salvo que la tasa de IEPS por la enajenación de diesel, sea negativa o igual a cero.

c) Diesel para uso automotriz.- Para las personas que *i*) adquieran diesel para uso automotriz en vehículos destinados exclusivamente al transporte público y privado (de personas o carga), y *ii*) no presten sus servicios preponderantemente a personas morales que sean sus partes relacionadas, el estímulo consiste en permitir el acreditamiento del IEPS causado por PEMEX y sus organismos subsidiarios en la enajenación de dicho combustible, contra el ISR propio del contribuyente beneficiario o retenido a terceros, incluyendo el ISR que deba enterarse en los pagos provisionales del mes en que se adquiera el diesel.

ISR / Transportistas usuarios de la Red Nacional de Autopistas de Cuota¹³

Se prevé un estímulo fiscal para los contribuyentes del ISR que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, y utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir el acreditamiento de cierto porcentaje de los gastos erogados por servicios carreteros de cuota, contra el ISR del mismo ejercicio en que se determine el estímulo, e incluso en los pagos provisionales del ejercicio en que se realicen los gastos.

Los porcentajes aplicables por tramo carretero para el acreditamiento en comento, se establecerán por el SAT mediante reglas de carácter general, siendo el máximo permitido el de 50% de los gastos incurridos.

Los contribuyentes que apliquen este estímulo deberán considerar su monto como ingreso acumulable, en el momento en que efectivamente lo acrediten.

¹³ Art. 16, apartado A, fracción V, LIF.

EXENCIONES

ISAN / Enajenación e importación de automóviles nuevos¹⁴

Como una medida para mantener los esfuerzos encaminados a la conservación y racionalización de los recursos energéticos del país, se exime del pago del ISAN a las personas físicas o morales que enajenen o importen definitivamente automóviles nuevos con las siguientes características:

- (i) Aquéllos que sean de propulsión a través de baterías eléctricas recargables; y
- (ii) Aquéllos que cuenten con motor eléctrico, además de motor de combustión interna o accionado por hidrógeno.

DTA / Importación de gas natural¹⁵

Al igual que en 2011, se incluye una disposición a través de la cual se exime del pago de DTA a las personas que importen gas natural.

Nuevamente se omite precisar si dicha exención es aplicable al producto en estado gaseoso y/o en estado líquido, lo cual resulta relevante pues la importación de gas natural puede efectuarse bajo fracciones arancelarias distintas dependiendo del estado físico en que se encuentre dicho producto.

ISR

Régimen aplicable a intereses pagados por instituciones del sistema financiero¹⁶

Se dispone una prórroga adicional para la entrada en vigor del nuevo régimen aplicable a intereses pagados por instituciones del sistema financiero a las personas físicas y morales residentes en México, el cual surtirá plenos efectos legales a partir del 1 de enero de 2014.

¹⁴ Art. 16, apartado B, fracción I, LIF.

¹⁵ Art. 16, apartado B, fracción II, LIF.

¹⁶ Art. 21, fracción I, numeral 1, LIF.

Derivado de lo anterior, las disposiciones de la LISR vigentes en 2011, continuarán aplicándose durante el ejercicio fiscal de 2012, para lo cual, la tasa de retención anual seguirá siendo de 0.60%.

Instituciones de beneficencia¹⁷

Se mantiene la lista descriptiva del tipo de entidades que durante 2013, podrán considerarse como "instituciones de beneficencia" para efectos de la fracción VI del artículo 95 de la LISR y, por ende, sujetarse al régimen fiscal de las personas morales con fines no lucrativos.

Intereses pagados a bancos extranjeros¹⁸

Con el propósito de dar continuidad al tratamiento fiscal que ha venido otorgándose a los intereses pagados a bancos extranjeros por residentes en México o por residentes en el extranjero con EP en el país, la tasa aplicable en 2012 será del 4.9%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que el beneficiario efectivo sea residente en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación; y
- (ii) Que se cumplan los demás requisitos previstos en dicho tratado para la aplicación de las tasas previstas en el mismo respecto de ese tipo de intereses.

Maquiladoras de albergue¹⁹

Se prevé que durante 2012, los residentes en el extranjero que realicen operaciones de maquila en México a través de empresas de maquila que *i)* cuenten con programa bajo la modalidad de albergue y *ii)* tributen en el ISR bajo el régimen general, considerarán que no tienen un EP en el país por dichas operaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que los residentes en el extranjero no sean partes relacionadas de la maquiladora de albergue, ni de una parte relacionada de esta última; y

¹⁷ Art. 21, fracción I, numeral 1, LIF.

¹⁸ Art. 21, fracción I, numeral 2, LIF.

¹⁹ Art. 21, fracción I, numeral 3, LIF.

- (ii) Que se informe anualmente al SAT, a más tardar en junio de 2013, sobre las operaciones de maquila realizadas a través de maquiladoras de albergue o de sus partes relacionadas. Cabe mencionar que, si bien la disposición en comento es un tanto confusa respecto al sujeto que debe cumplir con este requisito, consideramos que la lectura correcta de la norma debiera ser que la obligación estará a cargo de la maquiladora de albergue.

Cabe señalar que este mismo tratamiento fiscal se ha contemplado en disposiciones transitorias de la LISR; sin embargo, la vigencia de dichas disposiciones termina en 2011²⁰, lo que explica su incorporación a la LIF para beneficio de los sujetos mencionados.

Por otra parte, se hace hincapié en que el incumplimiento de las obligaciones fiscales y de comercio exterior a cargo de las maquiladoras de albergue, podría derivar en la suspensión del padrón de importadores de dichas empresas.

Fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero²¹

Se establece que, para efectos del beneficio de exención en el pago del ISR que en términos del artículo 179 de la LISR se otorga a las personas morales cuyos ingresos provengan en un 90% de actividades inmobiliarias y cuyos accionistas sean fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, dichas sociedades podrán excluir de sus ingresos totales computables para el cálculo del 90% antes apuntado: i) el ajuste anual por inflación acumulable y ii) la ganancia cambiaria, que deriven de deudas contratadas para la adquisición de terrenos o construcciones en el país, o para la obtención de ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de dichos bienes.

Esta medida permitirá, entre otros beneficios, equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las inversiones de fondos de pensiones y jubilaciones con respecto a otras jurisdicciones, generando así condiciones más favorables para la inversión de estas entidades en nuestro país.

²⁰ Art. Tercero Transitorio LISR, Decreto publicado en el DOF el 23 de diciembre de 2005.

²¹ Art. 21, fracción I, numeral 4, LIF.

Operaciones financieras derivadas de deuda²²

A fin de dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, se especifica que la exención en el pago de ISR sobre los ingresos de fuente de riqueza mexicana generados en operaciones financieras derivadas de deuda, prevista en el séptimo párrafo del artículo 199 de la LISR, será aplicable a las siguientes operaciones, siempre que las mismas se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero:

- (i) Operaciones derivadas de deuda referidas a la TIIE o a los títulos de crédito previstos en dicho precepto legal; y
- (ii) Operaciones derivadas de deuda que, además, estén referidas a otra tasa de interés o a otros subyacentes que a su vez se encuentren referidos a la TIIE o a cualquiera de los títulos antes mencionados o a esta tasa o títulos y a otras tasas de interés.

Conforme a la exposición de motivos de esta disposición de la LIF, lo que en concreto se pretende aclarar es que la exención en comento incluye a las operaciones de futuros de SWAPS, en su totalidad, pues basta con que en cierta parte de su operación se encuentran referenciadas a la TIIE o a los títulos apuntados.

Tasa del 30% en ISR²³

Se mantiene la tasa del 30% de ISR para efectos de personas morales y así como las tasas progresivas aplicables a personas físicas, así como los factores de piramidación referidos a dicha tasa.

IETU

Declaración informativa²⁴

Para 2012, se mantiene la obligación para los contribuyentes del IETU de presentar en forma anual la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar el impuesto a su cargo, incluso cuando en la declaración del ejercicio de 2012 no resulte IETU a pagar.

²² Art. 21, fracción I, numeral 5, LIF.

²³ Art. 21, fracción I, numeral 5, LIF.

²⁴ Art. 21, fracción II, numeral 1, LIF.

Lo anterior se ha justificado en razón de que dicha medida permite a las autoridades fiscales verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, así como analizar la evolución del IETU y medir sus resultados.

Crédito fiscal²⁵

Persiste la prohibición para los contribuyentes del IETU de acreditar el monto del crédito fiscal que en su caso resulte (por deducciones mayores que ingresos), contra el ISR del mismo ejercicio, por lo que dicho crédito sólo podrá aplicarse contra el IETU propio en los diez ejercicios siguientes hasta agotarse.

Esta medida se ha venido sustentado en el argumento de que el crédito fiscal de IETU se previó con la finalidad de que fuese aplicado únicamente por los contribuyentes que mantuvieran niveles elevados de inversión, y que no obstante lo anterior, dicho crédito se ha utilizado por contribuyentes que lo generaron en una cantidad que no es consistente con los montos de inversión efectuados, por lo que permitir la aplicación de este crédito contra el ISR implicaría que el IETU dejara de operar como un impuesto mínimo, e incluso, disminuiría indebidamente la recaudación del ISR.

Por su parte, la SCJN ya se ha pronunciado en criterios aislados, sobre la validez constitucional de la prohibición en comento, al amparo de las garantías de proporcionalidad y legalidad tributarias, así como de seguridad jurídica²⁶.

²⁵ Art. 21, fracción II, numeral 2, LIF.

²⁶ IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, NO CONSTITUYE LA IMPOSICIÓN DE UNA PENA O SANCIÓN ADMINISTRATIVA EXCESIVA O DESPROPORCIONAL. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, página 883.

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, página 884.

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, página 884.

IEPS

Bebidas con contenido alcohólico. Cerveza²⁷

En materia del impuesto especial sobre producción y servicios, se sustituyen las tasas aplicables para 2013 y 2014²⁸ tratándose de cerveza

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, página 885.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. EL CONTENIDO DE SU ARTÍCULO 22 ALUDE A UN MECANISMO QUE NO ES ESENCIAL EN LA COMPLEMENTARIEDAD ENTRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 298.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 22 DE DICHO ORDENAMIENTO NO ES AJENO A LA MATERIA TRIBUTARIA SUSTANTIVA. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 299.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. LA PROHIBICIÓN ESTABLECIDA EN SU ARTÍCULO 22, HACE REFERENCIA A UN CONCEPTO PROPIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA FORMA EN QUE ÉSTE DEBE SER APLICADO. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 300.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. LA PROHIBICIÓN ESTABLECIDA EN SU ARTÍCULO 22, NO PUEDE CONSTITUIR UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 301.

LEY DE INGRESOS. LA CONSTITUCIÓN NO PROHÍBE QUE POR VIRTUD DE ÉSTA PUEDA MODIFICARSE UN ELEMENTO REGULADO PREVIAMENTE EN LA LEGISLACIÓN PROPIA DE ALGÚN IMPUESTO. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 302.

LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. NO POSEEN UN CONTENIDO MERAMENTE INFORMATIVO, SINO QUE PUEDEN REGULAR ASPECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS. Tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 303.

²⁷ Art. 21, fracción III, LIF.

²⁸ Transitorios noveno y décimo del "Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de noviembre de 2009.

con graduación alcohólica de hasta 14° G.L., así como de bebidas con contenido alcohólico de más de 20° G.L., para efectos de lo dispuesto en los numerales 1 y 3 del inciso A) de la fracción I del artículo 2 de la LIEPS, de conformidad con lo siguiente:

- (i) Tratándose de cerveza con graduación alcohólica de hasta 14° G.L., se aplicará la tasa del 26.5% durante el 2013, y la tasa del 26% durante el 2014.
- (ii) Tratándose de bebidas con contenido alcohólico y cerveza con una graduación alcohólica de más de 20° G.L., se aplicará la tasa del 53% durante el 2013, y la tasa del 52% durante el 2014.

DERECHOS

Entidades Financieras: Pago del derecho de Inspección y Vigilancia²⁹

En materia de derechos se prevé, para el ejercicio fiscal de 2013, que las siguientes entidades financieras: Banca de Desarrollo, Banca Múltiple, Casas de Bolsa y las entidad que pertenezcan al sector de Sociedades de Inversión, entendiéndose para estos efectos a las entidades que cuenten con autorización para constituirse y operar como tales, excluyendo a las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos de Ahorro para el Retiro, podrán pagar el derecho por concepto de inspección y vigilancia de conformidad con las disposiciones vigentes en el ejercicio fiscal de 2012, más el 5% de dicha cuota.

Así mismo, tratándose de las entidades financieras mencionada en el párrafo anterior, constituidas en el ejercicio fiscal de 2012, podrán optar por pagar los derechos de inspección y vigilancia que les hubiere correspondido enterar en dicho ejercicio fiscal más el 5% de dicha cuota, en lugar de la cuota mínima correspondiente para el ejercicio fiscal de 2013, contemplada en la LIF.

²⁹ Art. 21, fracción IV, LIF.

Programa de Acciones para el tratamiento de Aguas Residuales³⁰

Se prorroga la fecha de conclusión del programa de acciones para la realización de obras, saneamiento y dotación de infraestructura para el tratamiento de aguas residuales, del 31 de diciembre de 2012 al 31 de diciembre de 2013.

Dicho programa tiene la finalidad de obtener la condonación de los créditos fiscales a su cargo, determinados o autodeterminados que se hayan causado hasta el ejercicio fiscal de 2007, por concepto del derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales. Las condonaciones se efectúan en proporción con los avances del programa de acciones autorizado por la Comisión Nacional del Agua.

Aquellos contribuyentes que se encuentran incorporados a dichos beneficios, deberán presentar solicitud de ampliación del plazo de cumplimiento ante la Comisión Nacional del Agua.

Condonación³¹

En uso de la facultad Constitucional conferida al Presidente de la República, se otorgó la facultad a los contribuyentes para condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios o autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades.

La condonación antes descrita será aplicable a:

- (i) Contribuciones federales cuya administración corresponda al SAT, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas.
- (ii) Multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago.

³⁰ Art. 21, fracción IV, LIF.

³¹ Art. Tercero Transitorio, LIF.

La condonación será acordada por la autoridad fiscal, previa solicitud del contribuyente, en términos de los siguientes parámetros:

Tratándose de créditos fiscales consistentes en: contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, causadas antes del 1° de enero de 2007, la condonación será por el 80%, actualizado, de los montos antes mencionados. Aplicará el 100% sobre recargos, recargos por prórroga, multas y gastos de ejecución derivados de estos. Para el caso de contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, podrá ser hasta del 100% para aquellos contribuyentes que hubieren sido objeto de revisión durante los ejercicios de 2009, 2010 y 2011 y se hubiere determinado que: *i)* cumplieron correctamente las obligaciones fiscales; *ii)* pagaron las omisiones determinadas y se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a los recargos, recargos por prórroga, multas y gastos de ejecución, la condonación será del 100%.

Como requisito para la aplicación de dicha condonación, los contribuyentes deberán pagar íntegramente la parte no condonada en una sola exhibición, siendo inadmisibles los pagos en especie, daciones en pago o compensaciones. En caso de incumplir con la obligación de pago, se tendrá por no presentada la solicitud de condonación e iniciará el procedimiento administrativo de ejecución.

Tratándose de recargos y multas derivadas de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar, por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, causadas entre 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2012, la condonación será del 100% (independientemente si los créditos fiscales fueron determinados por la autoridad fiscal o autodeterminados, ya sean de forma espontánea o por corrección.)

Como requisito para la aplicación de dicha condonación, los contribuyentes deberán pagar íntegramente las contribuciones o cuotas compensatorias actualizadas, según aplique, en una sola exhibición.

La solicitud se presenta ante la Administración Local de Servicios del Contribuyente, en razón al domicilio fiscal, conforme a las reglas que expida el SAT.

Por lo que respecta a los créditos fiscales diferidos o que estén siendo pagados a plazo, la condonación procede por el saldo pendiente a liquidar, siendo aplicables las reglas descritas en el párrafo anterior.

En caso de créditos que hayan sido objeto de cualquier impugnación, para la procedencia de la condonación, la resolución del procedimiento de impugnación deberá estar firme o deberán acreditar que se desistieron del mismo.

No procede la condonación sobre: créditos fiscales pagados, ni tampoco genera derecho a devolución, compensación, acreditamiento o saldo a favor alguno. Tampoco procede por adeudos en donde exista condena en materia penal.

Las solicitudes no constituyen instancia y son inimpugnables.

Las multas impuestas durante los ejercicios 2012 y 2013 por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas de las obligaciones de pago, con excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso, se reducen en un 60% si son pagadas dentro de los 30 días siguientes a su notificación.

Si los créditos fiscales son administrados por una entidad federativa, la solicitud de condonación se presenta ante ella, en términos de la reglas que emita el SAT.

Se estableció que las reglas para proceder en la condonación serán publicadas en el Diario Oficial de la Federación, a más tardar, en marzo de 2013.

Primera Modificación a la Resolución Miscelánea para 2013 / Reglas de Condonación

El 19 de febrero del 2013, se publicó en el DOF la Primera Resolución a la RMF para 2013, la cual entrará en vigor al día siguiente de su publicación. Mediante dicha publicación, se dan a conocer los lineamientos para aplicar el beneficio de la condonación fiscal previsto en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos para 2013. Entre los aspectos más relevantes se destacan los siguientes:

a) Solicitud de condonación (Regla II.12.4.1).- La solicitud de condonación respecto de adeudos fiscales se deberá presentar a más tardar el 31 de mayo del 2013, a través de la página de Internet del SAT

(www.sat.gob.mx) y la autoridad correspondiente para la aplicación del procedimiento serán las ALSC's.

Resulta criticable que se limite hasta el mes de mayo la presentación de las solicitudes, cuando en las disposiciones transitorias de la Ley de Ingresos, no se limitó el momento de ejercer este beneficio por parte de los contribuyentes que deseen regularizar su situación fiscal.

b) Procedimiento de condonación (Regla II.12.4.2).- Como se apuntó, el procedimiento de condonación se efectuará vía electrónica a través de la página de Internet del SAT. Los contribuyentes que deseen corregirse mediante este beneficio, deberán de contar con FIEL e ingresar al portal de Internet.

Se prevé que en la página del SAT se encuentren los datos de los créditos fiscales por los cuales los contribuyentes se corregirán, en caso de que no sea así, el sistema permitirá que los contribuyentes pongan los datos respecto de los créditos fiscales que desean corregir. En caso de dudas, se podrá acudir a la ALSC que le corresponda.

Respecto de créditos fiscales que actualmente se encuentren controvertidos mediante algún medio de defensa, el contribuyente podrá adjuntar a la solicitud electrónica de condonación el escrito de desistimiento o bien, podrá enviarlo mediante correo a un apartado postal del SAT. Somos de la opinión de que la mejor alternativa será adjuntar el acuse de desistimiento a la solicitud que se realice en línea.

Una vez aceptados los conceptos que aparezcan en la página de Internet del SAT o los que el propio contribuyente capturó, en su caso, se generará una línea de captura para que se realice el pago correspondiente de la parte no condonada, una vez efectuado lo anterior, el trámite se tendrá por concluido.

El contribuyente podrá obtener copia de la resolución que acredite la condonación de sus adeudos fiscales, dentro de los 30 días siguientes del pago.

Se regula que en los casos de autodeterminación y/o autocorrección de créditos fiscales no fincados, se tendrá por cumplida la obligación de presentar las declaraciones correspondientes cuando se realice el pago mediante la línea de captura.

c) Créditos controlados por Entidades Federativas (Regla II.12.4.4).- Los créditos susceptibles de ser condonados conforme al

Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos para 2013 y que sean administrados por entidades federativas, se seguirán conforme al procedimiento que dichas entidades establezcan, garantizando en todo momento que los contribuyentes cumplan con los requisitos para ser beneficiados. Las autoridades locales deberán de informar al SAT sobre los avances de las cantidades condonadas y recaudadas.

Será deseable que el procedimiento de solicitud que implementen las entidades federativas, no genere distorsiones y sea amigable para los contribuyentes.

d) No acumulación (Regla II.12.4.5).- De forma clara se establece que los montos condonados a favor de los contribuyentes, no serán un ingreso acumulable para éstos. Resulta plausible esta aclaración, ya que no deja en incertidumbre al contribuyente sobre los efectos de la amnistía fiscal y sí representa el porcentaje de condonación que previó el legislador.

e) Condonación sin efectos (Regla II.12.4.6).- Se dispone de manera general que cuando el contribuyente no cumpla con alguno de los requisitos establecidos en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos o en las reglas de la RMF, los beneficios de la condonación no surtirán efectos.

TESIS

CONSTITUCIÓN FEDERAL

Derechos humanos³²

Conforme a las reformas constitucionales que entraron en vigor a mediados de 2011, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar por los derechos humanos contenidos en la CPEUM y por aquellos contenidos en los tratados internacionales celebrados por México, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio “pro homine” o “pro persona”.

La SCJN ha confirmado en diversos criterios jurisprudenciales que el alcance del principio pro persona, conlleva lo siguiente:

a) Hacer una interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país y todas las autoridades del país deben interpretar el orden jurídico nacional conforme a los derechos humanos reconocidos en la CPEUM y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia;

³² PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. Tesis Aislada LXIX/2011 (9ª.) del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, diciembre de 2011, página 552.

SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO. Tesis Aislada LXX/2011 (9ª.) del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, diciembre de 2011, página 557.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD *EX OFFICIO* EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. Tesis Aislada LXVIII/2011 (9ª.) del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, diciembre de 2011, página 535.

CONTROL CONCENTRADO Y CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIÓN. SUS DIFERENCIAS Y FINALIDAD DENTRO DEL PROCESO ORDINARIO. Tesis I.7o.A.8 K (10a.) DEL Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo 3, septiembre de 2012, página 1679.

b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la CPEUM y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; y

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles, para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la CPEUM y en los tratados internacionales de los cuales México es parte.

Relacionado con lo anterior, se señala que dentro del modelo de control constitucional existente en el orden jurídico mexicano, existen los siguientes controles: *i)* el concentrado por parte de los órganos del PJF (a través de acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y amparo directo e indirecto) y *ii)* el difuso por el resto de los Jueces del país en vía de desaplicación de normas que atenten contra los derechos humanos, al resolver los procesos ordinarios en los que son competentes.

Consideramos que el texto del recientemente modificado artículo 1 constitucional en adición al reconocimiento de su alcance conforme a los citados criterios jurisdiccionales, llevan a una modificación trascendental del orden jurídico nacional no sólo en lo que atañe a la materia fiscal, sino a cualquier área del derecho, lo cual merece un análisis mucho más profundo del comentario que se efectúa en el presente apartado.

Por supuesto, habrá que estar atentos al alcance que las distintas autoridades del país (y en especial las jurisdiccionales) le otorgan a los derechos humanos tanto de la CPEUM como de los tratados, y si en realidad en los distintos ámbitos del derecho realmente se efectúa la interpretación “pro homine” a la que se ha aludido, para lo cual consideramos será necesario un periodo de maduración de todas las partes involucradas (particulares, autoridades y tribunales).

Cláusulas habilitantes³³

El Pleno de la SCJN, hace algunos años, emitió un criterio en el que justificó que el Poder Legislativo le otorgue a otros funcionarios (especialmente de la Administración Pública), atribuciones de naturaleza normativa para hacer frente a situaciones dinámicas y altamente especializadas, denominando dicha atribución cláusulas habilitantes, lo cual a su consideración no podía considerarse una violación al principio de legalidad.

El Pleno precisó que dichas cláusulas tienen la naturaleza jurídica de actos formalmente legislativos por medio de los cuales, el legislador habilita a un órgano del Estado para regular una materia concreta y específica precisando un cuadro o marco de acción definido en donde aquél se deberá desenvolver.

Ahora bien, en una nueva reflexión de las llamadas cláusulas habilitantes, la Primera Sala de la SCJN resolvió que el establecimiento de estas por parte del legislador tiene como fundamento la CPEUM, en donde se prevé por una parte, la facultad del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los órganos administrativos.

A la par de lo anterior, la SCJN resolvió que al establecer la Ley del SAT que el Presidente de dicho órgano cuenta con la facultad para expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquellas que considere de especial relevancia, no viola los

³³ CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Tesis aislada 1a. XXII/2012 (10a.) de la 1era Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, febrero de 2012, página 649.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), QUE AUTORIZA AL PRESIDENTE DE DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. Tesis aislada 1a. XXIV/2012 (10a.) de la 1era Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, febrero de 2012, página 665.

principios de legalidad y seguridad jurídica constitucionales, en virtud de que el Congreso de la Unión está facultado constitucionalmente para autorizar al referido órgano desconcentrado para emitir reglas generales administrativas dentro de un marco o cuadro de acción determinado por una finalidad clara (eficientar la aplicación de la legislación que le compete) y con condiciones para ello (comunicar aquellas disposiciones al órgano principal de dicha autoridad).

Consideramos cuestionable el reconocimiento a nivel constitucional de las llamadas cláusulas habilitantes para efectos fiscales, puesto que se ha permitido a las autoridades mediante la emisión de reglas de carácter general, establecer diversos requisitos y limitantes para acceder a beneficios fiscales o incluso se han previsto cargas que legalmente no se prevén.

Principio de seguridad jurídica³⁴

La primera Sala de la SCJN ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la CPEUM es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, entendiéndose dicho principio como la tutela con la que cuenta el gobernado para nunca encontrarse en estado de indefensión, al estar frente a una situación que le genere incertidumbre jurídica.

En materia tributaria, la ley es el instrumento que garantiza un trato igualitario para todos los particulares frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, es decir, la ley genera certeza sobre las atribuciones de la autoridad y también establece los mecanismos de defensa cuando realiza actuaciones que van más allá de lo que le está permitido hacer.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN nuevamente establece que las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria se sintetizan en *i)* la certeza en el derecho (que implica la estabilidad un ordenamiento, su desarrollo y la certidumbre sobre los medio de defensa a disposición del contribuyente) y *ii)* la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso (que se resume a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa).

³⁴ SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUE CONSISTE. Tesis Aislada 1a. LVII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro VII, Tomo 1, Abril de 2012, página 882.

Un ordenamiento legal que cumple con las manifestaciones antes precisadas, constituye un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Diferencias entre la obligación de contribuir a los gastos públicos y la obligación fiscal³⁵

La Primera Sala de la SCJN establece que a pesar de que la obligación de contribuir al gasto público y la obligación fiscal se encuentran íntimamente vinculadas, existen diferencias entre estas, las cuales atienden fundamentalmente al instrumento normativo en el que se encuentran insertas. La obligación de contribuir está prevista en la CPEUM, mientras que la obligación tributaria material (pago) y formal (hacer o no hacer) en la legislación fiscal.

No obstante lo anterior, estos conceptos no deben analizarse por separado ya que existe una relación dialéctica entre ellos que se sintetiza en que la obligación tributaria es el medio para concretizar y hacer efectiva la obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Principio de generalidad³⁶

El principio tributario de generalidad, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, consiste en la obligación de todos los particulares que tienen capacidad económica susceptible de ser gravada, a contribuir al gasto público, liberando de tal obligación excepcional y justificadamente.

La Segunda Sala de la SCJN establece que las exenciones como forma de liberación a la obligación de contribuir de manera general al gasto público deben estar basadas en criterios de justicia social, o bien, por finalidades sociales, económicas o políticas, siempre fundadas en valores y principios ya que su objetivo va más allá del objetivo recaudatorio de las contribuciones.

³⁵ OBLIGACION DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS. Tesis Aislada 1a. CII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VIII, Tomo 1, Mayo de 2012, página 1108.

³⁶ PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES. Tesis Aislada 2a. L/2012 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro X, Tomo 2, Julio de 2012, página 1258.

Diferencias entre impuestos directos e indirectos³⁷

Mediante la emisión de una tesis aislada, la Primera Sala de la SCJN establece que para analizar la constitucionalidad de una norma tributaria a la luz de la garantía de equidad tributaria consagrada en la CPEUM, primero se debe determinar si es un impuesto directo o indirecto.

Lo anterior, puesto que el estudio de la equidad excepcionalmente puede hacerse en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos, la vulneración a la garantía aludida puede materializarse en el hecho imponible a través de la discriminación de ciertos productos o actividades, que deja fuera de la tributación a otros con características idénticas o similares.

En este orden de ideas, los impuestos directos deben analizarse a partir de una comparación entre los sujetos pasivos que causan una misma contribución, mientras que en los indirectos, puede examinarse que el hecho imponible se encuentre regulado de la misma manera en situaciones comparables; ello, a fin de determinar si el tratamiento que prevé el legislador es razonable y objetivo.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Integración CUFIN

En el mes de enero de 2012 se publicaron diversas tesis emitidas por la Primera Sala de la SCJN, en las que se establecieron diversas interpretaciones tanto legales como constitucionales, en lo relativo al cálculo tanto de la UFIN como de la CUFIN, destacando lo siguiente:

La LISR establece la obligación de las personas morales que tributan conforme al régimen general así como aquellas que consolidan, de llevar una CUFIN, misma que se adiciona con la UFIN de cada ejercicio, con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con REFIPRES y, se disminuye con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas cuando en ambos casos provengan del saldo de la CUFIN.

³⁷ IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis Aislada 1a. XCII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro VIII, Tomo 1, Mayo de 2012, página 1098.

Para tal efecto, se prevé que la UFIN del ejercicio, es la cantidad que se obtenga de restar del resultado fiscal del ejercicio, el ISR pagado y los conceptos no deducibles (excepto las provisiones y reservas pues estas no tienen un efecto contable negativo).

La Primera Sala de la SCJN realizó una interpretación legal de estos preceptos y concluyó los siguientes aspectos:

a) Para efectos del cálculo de la base de la LISR, se disminuyen de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y el resultado es la utilidad fiscal o en su caso una pérdida fiscal; en caso de que exista utilidad fiscal, ésta puede ser disminuida por las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y, la cantidad obtenida es el resultado fiscal. Por tanto, para efectos de la base del ISR, se puede obtener *i)* un resultado fiscal positivo y *ii)* un resultado fiscal igual a cero (cuando las deducciones son mayores a los ingresos lo cual constituye una pérdida fiscal o cuando al aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores a la utilidad fiscal el resultado sea cero).

Por tanto, cuando las deducciones autorizadas son mayores a los ingresos, es decir, cuando hay una pérdida fiscal, ello no implica que no exista resultado fiscal, sino que éste es igual a cero.

La Sala refiere que técnicamente es incorrecto hablar de un resultado fiscal negativo pues si bien, puede ocurrir que en un ejercicio las deducciones autorizadas sean mayores de los ingresos, ello genera una pérdida fiscal es decir, un resultado fiscal igual a cero, no un resultado fiscal negativo³⁸.

b) El hecho de que el resultado fiscal del ejercicio sea igual a cero, no impide realizar el cálculo de UFIN, pues la interpretación correcta de los artículos 69 y 88 de la LISR, es que la disminución del ISR pagado y los conceptos no deducibles se hará "del resultado fiscal" y no se puede interpretar que se hará "hasta el resultado fiscal"; por tanto, no puede considerarse que cuando el resultado fiscal sea cero no se puede calcular la UFIN, sino que ésta será negativa, situación que se confirma con el cuarto párrafo del artículo 88 en cita, que confirma que aun

³⁸ RENTA. CONFORME AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CUANDO LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EXCEDEN A LOS INGRESOS ACUMULABLES SE OBTIENE UNA "PERDIDA FISCAL", Y EL RESULTADO FISCAL DEBERÁ CONSIDERARSE COMO CERO Y NO COMO "NEGATIVO. Tesis aislada 1ª IV/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV, Tomo 3, Enero de 2012, página 2920.

cuando la UFIN sea negativa, ésta se disminuirá del saldo de CUFIN que se tenga al final de ejercicio o de la UFIN de ejercicios posteriores hasta agotarla³⁹.

Asimismo, la Primera Sala de la SCJN realizó una interpretación constitucional de los artículos en comento y concluyó lo siguiente:

c) Se resuelve que tratándose del procedimiento para la integración de la UFIN y de la CUFIN, sí resultan aplicables los principios de justicia tributaria de la CPEUM; lo anterior, pues la CUFIN es la medida de la utilidad financiera de la empresa, por tanto, prevé conceptos que inciden directamente en el impuesto a pagar cuando se distribuyen dividendos. Conviene señalar que este criterio es contrario al criterio sostenido en el amparo en revisión 866/2004 de la Segunda Sala de la SCJN, por tanto, derivó la contradicción de tesis 45/2012 que a la fecha se encuentra pendiente de resolución⁴⁰.

d) Cuando la UFIN del ejercicio es negativa, y se disminuye del saldo de la CUFIN o de la UFIN de ejercicios posteriores, ello no significa que se graven dos veces utilidades que pagaron ISR reflejados en la CUFIN, pues la UFIN es el indicador de la utilidad financiera obtenida por la persona moral en el ejercicio, por lo tanto, esta operación permite la actualización del saldo de la CUFIN a la realidad financiera de la empresa, de forma tal que la CUFIN conserva sólo el saldo de utilidades que ya pagaron ISR. En ese sentido, los artículos en comento no violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que finalmente la empresa enterará el impuesto correspondiente a las ganancias de los conceptos que no pasaron por resultado fiscal cuando se repartan, ello respetando la capacidad contributiva de la empresa⁴¹.

³⁹ RENTA. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVEN EL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). Tesis aislada 1ª V/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2921.

⁴⁰ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. SON PRINCIPIOS APLICABLES A LA OBLIGACIÓN ADJETIVA DE LAS PERSONAS MORALES DE LLEVAR UNA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Tesis aislada 1ª VI/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2919.

⁴¹ RENTA. LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER QUE CUANDO LA UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO SEA NEGATIVA, DEBE DISMINUIRSE DEL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA O DE UTILIDAD FISCAL NETA DE LOS EJERCICIOS SIGUIENTES HASTA AGOTARLA, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN

e) La UFIN es el indicador de la utilidad real obtenida en el ejercicio, por tanto, a diferencia del resultado fiscal, ésta puede ser positiva o negativa; en ese sentido, es congruente que para su cálculo se disminuyan conceptos que financieramente ya no forman parte del patrimonio de la empresa, como lo es el ISR pagado y los no deducibles.

Así, el cálculo de la UFIN no es contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues al sumarse o restarse de la CUFIN, la distribución de dividendos que corresponda se hará con base en una utilidad contable y, como consecuencia, se causará y pagará el ISR por conceptos que no han pasado por resultado fiscal, de ahí que la persona moral tribute conforme a la verdadera capacidad contributiva⁴².

f) No puede considerarse inequitativo el que las personas morales con saldo en CUFIN puedan distribuir dividendos libres de impuestos, mientras que un contribuyente sin saldo en CUFIN no pueda hacerlo y tenga que calcular y pagar ISR cuando los distribuya, pues éste se causa porque se trata de ganancias que vienen de conceptos que no pasaron por resultado fiscal; por lo tanto, no puede plantearse que se encuentren en igualdad de circunstancias estos dos supuestos de contribuyentes, pues la realidad económica de uno y otro es distinta.

Adicionalmente, la norma otorga un trato igual, pues en todos los casos se puede distribuir dividendos sin pagar ISR si provienen de CUFIN, si no deberá calcularse y enterarse el ISR respectivo⁴³.

VIGENTE EN 2004). Tesis aislada 1ª VIII/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2924.

⁴² RENTA. LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER QUE PARA CALCULAR LA UTILIDAD FISCAL NETA DEL EJERCICIO DEBEN DISMINUIRSE DEL RESULTADO FISCAL LAS PARTIDAS NO DEDUCIBLES Y EL IMPUESTO PAGADO, EN TÉRMINOS DE DICHO ORDENAMIENTO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). Tesis aislada 1ª VII/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2925.

⁴³ RENTA. LOS ARTÍCULOS [69 Y 88](#) DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LO QUE RESPECTA A LA DISPOSICIÓN DE DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL NETA (UFIN) NEGATIVA DEL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA QUE SE TENGA AL FINAL DEL EJERCICIO O DE LA UFIN DE EJERCICIOS POSTERIORES, A DIFERENCIA DE QUIENES TIENEN UNA UFIN POSITIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1ª IX/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2926.

g) Si la persona moral integró la CUFIN conforme a la mecánica prevista en el LISR vigente hasta 2001 (esto es sin disminuir la UFIN negativa de la CUFIN) pero no realizó ningún pago de dividendos provenientes de dicha cuenta, resulta claro que no se actualizan el supuesto y la consecuencia jurídica del artículo 88 de la LISR vigente hasta 2001; en ese sentido, de conformidad con la teoría de los componentes de la norma, los artículos 88 y 69 de la LISR podían modificarse válidamente incorporando la obligación de disminuir la UFIN negativa de la CUFIN a partir de 2002, sin que ello conlleve una violación a la garantía de irretroactividad.

h) Bajo la teoría de los derechos adquiridos, la no disminución de la UFIN negativa del saldo de la CUFIN prevista en la legislación vigente hasta 2001, constituía una expectativa de derecho a favor de los contribuyentes, mientras que la norma no fuera modificada y no se distribuyeran dividendos; por lo tanto, esa condición no entró a la esfera de derechos de tales contribuyentes, de ahí que no pueda considerarse que adquirieron el derecho de no disminuir la UFIN negativa del saldo de la CUFIN. En ese sentido, los artículos 88 y 69 de la LISR vigentes a partir de 2002 no son contrarios a la garantía de irretroactividad⁴⁴.

Estas consideraciones repercuten directamente en las operaciones realizadas por la mayoría de las personas morales a partir de 2002, especialmente en lo relativo a la distribución de dividendos, reducciones de capital, enajenación de acciones, y otros. Por tanto, toda vez que las resoluciones antes comentadas son contrarias a la postura de varios contribuyentes, es necesario que se revisen las operaciones efectuadas a la luz de estos criterios de la Primera Sala, los cuales sin duda serán lineamientos que las autoridades fiscales adoptarán en sus revisiones y, en su momento, determinarán el criterio de los tribunales.

Deducción de pérdidas fiscales en fideicomisos empresariales

Dentro de los conceptos que son susceptibles de deducción para efectos del cálculo de ISR no se encuentran previstas las pérdidas fiscales; sin

⁴⁴ RENTA. LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL NETA (UFIN) CUANDO SEA NEGATIVA, DEL SALDO DE LA CUFIN QUE SE TENGA AL FINAL DEL EJERCICIO O DE LA UFIN DE EJERCICIOS POSTERIORES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONFORME A LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2002). Tesis aislada 1ª X/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro IV Tomo 3, Enero de 2012, página 2926.

embargo, éstas pueden disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios posteriores a aquél en el que se generaron hasta agotarla.

No obstante lo anterior, tratándose de fideicomisos empresariales, la LISR prevé una regla especial que faculta al fideicomisario, o ante su falta de designación al fideicomitente, para deducir la parte de la pérdida fiscal que le corresponda en la operación del fideicomiso.

Así las cosas, un TCC establece que debe prevalecer la regla especial sobre la general, esto es, la posibilidad para los fideicomisarios o fideicomitentes de deducir las pérdidas fiscales obtenidas en un fideicomiso empresarial, y no así la general que sólo permite disminuirlas⁴⁵.

Consideramos acertada la afirmación que se realiza en el criterio en comento, pues la intención del legislador fue otorgar un tratamiento especial a las personas que realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso o asociación en participación, al permitirles deducir las pérdidas fiscales, mientras que en cualquier otro supuesto, éstas únicamente pueden disminuirse.

Exclusiones del concepto de EP

Un TCC confirma a través de un tesis aislada, que para efectos del Modelo de Convenio de la OCDE quedan fuera del concepto de EP, para efectos fiscales: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a una empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; y f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el

⁴⁵ DEDUCIBILIDAD DE PÉRDIDAS FISCALES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. TRATÁNDOSE DE FIDEICOMISOS EMPRESARIALES, DEBE PREVALECE LA HIPÓTESIS EXPRESA QUE LO PERMITE FRENTE A LA GENERAL, CONSISTENTE EN QUE SÓLO SON DISMINUIBLES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Tesis Aislada I.8o.A.18 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro XI, Tomo 2, Agosto de 2012, página 1746.

único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio⁴⁶.

Tasa preferencial para la retención de intereses pagados a extranjeros sin EP

El artículo 195, fracción II de la LISR establece la posibilidad de aplicar la tasa preferencial de 4.9% a los ingresos por intereses pagados a extranjeros sin EP, que provengan de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto dispone el artículo en cuestión y los establecido en la RMF.

Al respecto, la regla 3.23.8, fracción III de las RMF vigente en 2005, disponía que el residente en México emisor de los títulos, a efecto de que la retención con la tasa antes indicada fuera procedente, debía presentar ante la AGGC dentro de los 15 primeros días hábiles de los meses de julio y octubre de 2005 y enero y abril de 2006, un escrito en el que señalara el monto y fecha de los pagos y manifestara bajo protesta de decir verdad si cierta calidad de accionistas, es beneficiario efectivo de los intereses pagados.

En este orden de ideas, un TCC señala que ante un cumplimiento extemporáneo de alguno de los requisitos establecidos en la RMF, debe aplicarse la tasa general de 10% y no así la preferencia de 4.9%; pues resulta indispensable cumplir oportunamente los requisitos consignados en las disposiciones legales, así como aquellos a los que éstas remiten⁴⁷.

⁴⁶ ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. EXCLUSIONES DEL CONCEPTO RELATIVO PARA EFECTOS FISCALES, DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 5o., NUMERAL 4, DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. Tesis Aislada I.4o.A.9 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro VIII, Tomo 1, Mayo de 2012, página 1919.

⁴⁷ RENTA. PARA QUE PROCEDA LA RETENCIÓN DE INTERESES PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, QUE PROVENGAN DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL, A RAZÓN DE LA TASA PREFERENCIAL CONSIGNADA EN EL ARTÍCULO 195, FRACCIÓN II, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INDISPENSABLE CUMPLIR OPORTUNAMENTE CON EL REQUISITO A QUE SE REFIERE LA REGLA 3.23.8., FRACCIÓN III, DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005. Tesis Aislada I.7o.A.57 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro XIII, Tomo 4, Octubre de 2012, página 2752.

Declaración informativa sistema financiero⁴⁸

En términos de la LISR, las instituciones que integran el sistema financiero deben presentar ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una declaración informativa que contenga el nombre, RFC, domicilio del contribuyente de que se trate, intereses nominales, intereses reales, tasa de interés promedio nominal y número de días de la inversión que le fueron a éste pagados en el ejercicio inmediato anterior, respecto de todas las personas a quienes se les hubiesen pagado intereses.

Con relación a dicha obligación, la Primera Sala de la SCJN ha considerado que el establecimiento de obligaciones formales a cargo de los particulares, tales como proporcionar información a la autoridad fiscal, propia o de terceros, como en el caso previamente mencionado, que no tiene como objetivo la fiscalización de las contribuciones, no puede entenderse como el inicio de las facultades de comprobación.

En consecuencia, toda vez que la obligación de las instituciones financieras de suministrar cierta información al SAT no constituye el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, su actuación no debe sujetarse a las normas legales establecidas para tal efecto.

Deducción camionetas "pick up"⁴⁹

Las inversiones en automóviles sólo son deducibles hasta por la cantidad de \$175,000.00, de conformidad con la LISR. Por su parte, el RLISR establece que un automóvil es el vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor, exceptuando en tal definición a las motocicletas.

⁴⁸ RENTA. LA OBLIGACIÓN DE LAS INSTITUCIONES QUE INTEGRAN EL SISTEMA FINANCIERO DE PROPORCIONAR INFORMACIÓN AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CONFORME AL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE HASTA EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009), NO CONSTITUYE EL INICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA FISCAL. Tesis Aislada 1a. II/2011 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro III, Tomo 3, Diciembre de 2011, página 2318.

⁴⁹ DEDUCCIÓN DE LAS INVERSIONES EN AUTOMÓVILES. EL LÍMITE RELATIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ES INAPLICABLE A LOS VEHÍCULOS COMÚNMENTE DENOMINADOS: CAMIONETAS TIPO "PICK UP". Tesis Aislada XIX.1o.A.C.58A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro V, Tomo 3, Febrero de 2012, página 2274.

Mediante precedente aislado de un TCC, se resolvió que el límite de la deducción de automóviles es inaplicable a los vehículos comúnmente denominados *camionetas* tipo "*pick up*", puesto que el término *camioneta* se define en el Diccionario de la Real Academia Española como un vehículo automóvil menor que el camión y que sirve para transportar mercancías, sin importar que cuenten con el equipamiento necesario para proporcionar confort a sus pasajeros, ya que su finalidad es el transporte de mercancías.

Consideramos incorrecto dicho criterio, puesto que el RLISR establece qué debe entenderse por automóvil, limitando tal definición únicamente a las motocicletas de dos a cuatro ruedas; es decir, si el legislador hubiese querido limitar la deducción de las camionetas, así estaría dispuesto.

Lo anterior, aunado a que la definición de *camioneta* del Diccionario al que hace mención el criterio antes indicado, incluye el concepto automóvil.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Factor de acreditamiento (donativos)⁵⁰

En términos de la LIVA, los donativos no se consideran enajenaciones y, por tanto, no son objeto del tributo. Al respecto, en un criterio aislado de un TCC, se resuelve que al no ser los donativos un acto gravado por la LIVA, tales conceptos no constituyen una actividad para calcular el factor de acreditamiento del IVA; de ahí que resulte erróneo que al establecer la proporción para determinar el impuesto acreditable la autoridad fiscalizadora tome en cuenta la recepción de donativos.

Dicho criterio resulta relevante y acertado, puesto que ha sido práctica común de parte de las autoridades considerar dentro del factor de acreditamiento a actos que no son objeto del IVA, pretendiendo darles un efecto equivalente a los actos exentos, tal como ha ocurrido con industrias como la aeronáutica, sin que exista sustento jurídico para ello.

⁵⁰ VALOR AGREGADO. LOS DONATIVOS NO CONSTITUYEN UNA ACTIVIDAD PARA CALCULAR EL FACTOR DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO. Tesis: III.4o.(III Región) 62 A (9a.) del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región con residencia en Guadalajara Jalisco, visible en el SEJUEF, Décima Época, Tomo V, diciembre de 2011, página 3891.

Con dichos actos, las autoridades han limitado injustificadamente el monto del impuesto acreditable a favor de los causantes.

Exención casa habitación / servicios de construcción

En términos de la LIVA, la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación, se encuentra exenta del IVA. Por su parte, RLIVA establece que la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, se encuentran exentos, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales.

Ciertos contribuyentes cuyo objeto social es la construcción y enajenación de inmuebles destinados a casa habitación y, que a fin de realizar su actividad, subcontratan a terceros que le prestan diversos servicios de construcción, para lo cual éstos últimos le suministran la mano de obra y materiales necesarios, han venido cuestionando la interpretación de dichos ordenamientos y el alcance de la exención, específicamente *i)* si los servicios que subcontratan están exentos y, por tanto, no deben aceptar el traslado del IVA, *ii)* si los pagos por servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación que subcontrata con terceros son deducibles de ISR en el supuesto en el que no sea trasladado el IVA y *iii)* si en caso de que sea trasladado el IVA por los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, pueden solicitar la devolución al constituir un pago de lo indebido, pues quien lo causó no lo acreditó.

En ese orden de ideas, se entiende que la situación particular que se analizó fue el tratamiento fiscal que deben recibir los servicios de construcción subcontratados con terceros por contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de inmuebles destinados a la casa habitación.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN resolvió que el supuesto de exención previsto en el artículo reglamentario, respecto de la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, se actualiza siempre y cuando el prestador de servicio realice la actividad de forma integral, es decir, enajene bienes destinados a casa habitación y de forma conexa preste servicios de construcción proporcionando la mano de obra y materiales⁵¹.

⁵¹ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO [21-A](#) DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006,

En ese sentido, la Primera Sala resolvió que el hecho de que los particulares que enajenen bienes destinados a casa habitación y también presten servicios para la construcción estén exentos de IVA, no los exime de aceptar el traslado del tributo que reciban de terceros proveedores, pues la exención en cuestión no les aplica a éstos terceros porque ellos únicamente prestan servicios que son estrictamente indispensables para poder llevar a cabo la construcción, pero no realizan la actividad de enajenar bienes destinados a casa habitación⁵².

Finalmente, se resuelve que el artículo reglamentario en relación con la exención prevista en la LIVA, no genera una violación al principio de equidad tributaria, al dar un trato diferencial (exención) a aquellos contribuyentes que enajenan construcciones destinadas a casa habitación y de forma conexas presenten servicios de construcción proveyendo mano de obra y materiales, frente a aquellos contribuyentes que no realizan las dos actividades de forma conexas, pues no existen igualdad de circunstancias⁵³.

Por tanto, el criterio de nuestro Máximo Tribunal es i) que la exención prevista en el artículo reglamentario únicamente opere en caso que la actividad se realice de forma integral, es decir, que se preste el servicio de construcción proporcionando mano de obra e insumos y a la vez, se realice la enajenación de los inmuebles destinados a casa habitación y; ii) el sujeto que enajena inmuebles destinados a casa habitación no puede rechazar el traslado del IVA que cause el prestador de algún servicio parcial de construcción; y, en ese mismo sentido, no es procedente que solicite la devolución del IVA que le hayan trasladado al adquirir los bienes propios de su actividad.

COMPLEMENTA Y DETALLA LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9o., FRACCIÓN II, DE DICHA LEY. Tesis Aislada 1a. LXXXIII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VII, Abril de 2012, página 887.

⁵² VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9º, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, NO EXIME DE LA ACEPTACIÓN EN EL TRASLADO DEL MISMO. Tesis aislada 1a. LXXXII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VII, Abril de 2012, página 887.

⁵³ VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, VIGENTES HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. 1a. LXXXIV/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VII Tomo 1, Abril de 2012, página 888.

Conviene señalar que este criterio fue compartido por el TFJFA al resolver el juicio de nulidad 951/10-02-01-6 y, adoptado por las autoridades fiscales en el criterio normativo 122/2012.

En nuestra opinión, el propio texto del RLIVA establece claramente que los servicios de construcción a los que hemos hecho referencia en párrafos anteriores se encuentran exentos de pago de IVA; por ende, consideramos que la SCJN está acotando la exención. Por ello, la disposición referida RLIVA debiera ser entendida en el sentido de que todo aquel servicio que se otorgue para edificar o construir algo cuyo fin último sea el ser integrado a la casa habitación y que por su naturaleza será parte del mismo bien inmueble, tales como instalación hidráulica, eléctrica, etc., debe calificar como parte de la exención prevista en dicha disposición y sólo aquellos servicios que se proporcionen para instalar diversos bienes en el exterior de la casa habitación deben ser sujetos de pago del IVA.

Estímulo fiscal jugos, néctares y otras bebidas⁵⁴

Con base en diversos precedentes en los que la SCJN concedió el amparo para el efecto de que los enajenantes de productos destinados a la alimentación en estado líquido no trasladaran el IVA a la tasa del 15% sino a la del 0%, el Ejecutivo Federal estableció hace algunos años un estímulo fiscal del 100% en la importación o enajenación de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, endulzantes u otros ingredientes, tales como el yogurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta presentada en envases menores de diez litros.

Lo anterior, a fin de homologar el tratamiento fiscal de los productos antes indicados, así como para promover su comercialización en condiciones de competencia similares, derivado de las concesiones de amparo antes referidas.

⁵⁴ VALOR AGREGADO. EL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE UN ESTÍMULO FISCAL A LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE JUGOS, NÉCTARES Y OTRAS BEBIDAS, RESPECTO DEL IMPUESTO RELATIVO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE JULIO DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD. Tesis Aislada IV.2o.A.1A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro VI, Tomo 2, Marzo de 2012, página 1483.

Mediante tesis aislada, un TCC consideró que el decreto en comento viola la garantía de igualdad, en virtud de que si bien es cierto que fue implementado para evitar una afectación provocada por la distorsión en el mercado, genera un trato desigual entre los alimentos en estado líquido que éste establece y aquellos que no se encuentran previstos y por tanto no les aplica el beneficio.

Consideramos acertado el criterio en comento, pues además de que la emisión del decreto no era el medio idóneo para subsanar la irregularidad detectada en la LIVA, el citado estímulo siguió excluyendo a ciertos productos en estado líquido que pueden considerarse alimentos.

Suplementos alimenticios⁵⁵

Un TCC resolvió que la LIVA, al no establecer que los suplementos alimenticios se encuentran gravados a tasa 0%, mientras que los productos destinados a la alimentación sí lo están, no transgrede el principio de equidad, pues existe una razón objetiva que justifica el trato desigual, la cual consiste en apoyar al sistema alimentario mexicano y mejorar el nivel de vida de los sectores menos favorecidos.

El criterio del TCC es acorde con los más recientes precedentes de la SCJN en lo que hace a las distinciones que efectúa la LIVA respecto a la enajenación de productos destinados a la alimentación, en los que ha señalado que la circunstancia de que un productos pudiera contener propiedades alimenticias (como lo pueden ser los suplementos), no justifique que necesariamente deban estar gravados a la tasa preferencial del 0%, ya que la justificación para dicho tratamiento fiscal es que el producto se destine necesariamente a la alimentación.

⁵⁵ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL NO ESTABLECER EL BENEFICIO DE LA TASA DEL 0% PARA LOS SUPLEMENTOS ALIMENTICIOS COMO LO HACE RESPECTO DE LOS PRODUCTOS DESTINADOS ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE A LA ALIMENTACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Tesis Aislada III.2o.A.29 A de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XIII, Tomo 4, Octubre de 2012, página 2867.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Devoluciones (resolución expresa)⁵⁶

La Primera Sala de la SCJN resolvió en un precedente aislado que en términos del CFF, la autoridad fiscal no está obligada a emitir una resolución fundada y motivada cuando la solicitud de devolución presentada por el particular sea totalmente favorable, puesto que éste no sufre perjuicio alguno.

Sin embargo, tratándose de una negativa de devolución o de un devolución parcial al contribuyente, es necesario que la autoridad le notifique una resolución por escrito que esté fundada y motivada, a fin de darle a conocer las razones de la negativa, pues en caso contrario se le obligaría al particular a interponer los medios de defensa correspondientes sin contar con los elementos necesarios para una defensa adecuada, lo cual vulneraría su garantía de seguridad jurídica constitucional.

Dicho criterio es acertado y tiene gran relevancia, puesto que las autoridades recientemente al efectuar devoluciones parciales, omitían notificar un acto por escrito y argumentaban que el momento a partir del cual los contribuyentes debían interponer los medios de defensa ante la negativa parcial de una devolución, era cuando se efectuaba el depósito en sus cuentas bancarias sin necesidad de que se notificara al contribuyente una resolución por escrito, lo cual los podía dejar en completo estado de inseguridad jurídica, al desconocer el origen de los depósitos así como las razones de la negativa de devolución e incluso pudiendo perder sus plazos de impugnación.

Cabe agregar que dicha resolución se emitió tomando en consideración la reciente modificación constitucional, en el sentido que ante la

⁵⁶ DEVOLUCION DE CONTRIBUCIONES. INTERPRETACIÓN CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN DEL ARTICULO 22, PÁRRAFO SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2005), EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL DE EMITIR UNA RESOLUCIÓN ESCRITA, FUNDADA Y MOTIVADA EN CASO DE NEGATIVA PARCIAL. Tesis aislada 1a. LXXV/2012 de la 1era Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, abril de 2012, página 869.

DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE DEL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005. Tesis aislada 1a. LXXIV/2012 (10a.)de la 1era Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo I, abril de 2012, página 870.

existencia de diversas interpretaciones legales, el juzgador debe optar por la más favorable para el particular.

Análisis oficioso TFJFA / prescripción derecho a devoluciones⁵⁷

Conforme al CFF, el derecho a favor de los contribuyentes de solicitar las devoluciones de las cantidades pagadas indebidamente o de los saldos a favor, prescribe en el plazo de 5 años contado a partir del momento en que legalmente pudo haber exigido dichas cantidades.

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que no obstante que el TFJFA debe resolver los juicios sometidos a su consideración, en función de lo planteado por las partes, por excepción podrá analizar oficiosamente la prescripción del derecho del contribuyente a la devolución de cantidades indebidamente cobradas. Ello, pues con la constatación del respectivo derecho subjetivo se pretende evitar que el Tribunal ordene su restitución sin haber verificado que el particular cuenta con él, ya que no es posible que se obligue a la autoridad administrativa a reconocer una prerrogativa si el particular no cumple con todos los requisitos para ello.

Resulta sumamente cuestionable el criterio de la SCJN puesto que ello simplemente tiende a suplir una deficiente argumentación de la autoridad al resolver una solicitud de devolución, máxime que la LFPCA establece que el Tribunal solamente podrá analizar de oficio determinados supuestos (tales como la competencia o ausencia de fundamentación y motivación), sin que se prevea el que es materia de análisis.

Ahora bien, considerando la facultad del TFJFA de invocar hechos notorios en sus resoluciones, sería igualmente deseable que también pudiera invocar de forma oficiosa cuando ha prescrito un crédito fiscal o han caducado las facultades de comprobación de la autoridad.

⁵⁷ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. LAS SALAS FISCALES PUEDEN ANALIZAR OFICIOSAMENTE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES INDEBIDAMENTE COBRADAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Jurisprudencia 2a./J. 132/2012 (10a.) de la 2ª Sala SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Tomo XIV, noviembre de 2012, página 1084.

Devolución no constituye resolución favorable⁵⁸

El CFF establece que las autoridades pueden devolver las cantidades solicitadas que fueron pagadas indebidamente, sin la necesidad de iniciar facultades de comprobación respecto a la solicitud formulada por el contribuyente.

No obstante lo anterior, la orden de devolución no implica una resolución favorable, pues quedan a salvo las facultades de comprobación de la autoridad; que en el caso de detectar una devolución improcedente, la misma será exigible con su respectiva actualización y recargos.

Asimismo, el CFF establece que la autoridad está facultada para requerir información y documentos adicionales a los presentados en la solicitud de devolución.

La Primera Sala de la SCJN concluye que la orden de devolución (sin inicio de facultades de comprobación) no implica una resolución favorable, puesto que no se verificó si la causa que la sustenta es legal, toda vez que tal devolución se circunscribe a que los particulares autodeterminen las contribuciones a su cargo a partir de un principio de buena fe, y por tanto, las solicitudes de devolución sean jurídicamente válidas.

Por otro lado, continúa señalando la Primera Sala que los requerimientos efectuados al contribuyente que solicita una devolución no implican una autorización, pues el ejercicio de tal facultad no condiciona la obligación de devolver.

⁵⁸ DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL SUPUESTO NORMATIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10. DE OCTUBRE DE 2007, SE ACTUALIZA CUANDO LAS AUTORIDADES FISCALES LA EFECTÚAN SIN EJERCER SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. Tesis Aislada 1a. CLXXXIII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro XII, Tomo 1, Septiembre de 2012, página 505.

Cómputo plazo prescripción⁵⁹

La Segunda Sala de la SCJN emitió hace algunos años una jurisprudencia en la que señaló que la prescripción del derecho a favor de los contribuyentes de solicitar la devolución de saldos a favor debe computarse desde la presentación de la declaración normal con independencia de que se manifieste hasta una complementaria, puesto que el saldo a favor surge en el momento en que se presentó la declaración normal de impuestos de un determinado ejercicio, conforme al cálculo del contribuyente, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria en la que se manifieste el saldo a favor.

Lo anterior generó que en ciertos casos los contribuyentes perdían el derecho a solicitar la devolución de sus saldos a favor, no obstante que estaban forzados a reconocerlos hasta una declaración complementaria, como lo era cuando dichos saldos se generaban con motivo de una resolución judicial.

Ahora bien, recientemente la Primera Sala de la SCJN emitió un nuevo criterio sobre el mismo tema en el que tratándose de la devolución de los saldos a favor, el término de la prescripción inicia a partir del momento en que el Fisco Federal tiene conocimiento de la existencia de éstos a través de una declaración normal o complementaria. Ello, puesto que es hasta el momento en que se consigna en la declaración respectiva un saldo a favor, cuando éste puede ser legalmente exigible por parte de los contribuyentes.

Consideramos plausible dicho criterio puesto que si un saldo a favor no ha sido manifestado en alguna declaración, el particular no puede hacerlo exigible a la autoridad, además de que existen varios supuestos en los que el contribuyente no puede manifestar el saldo desde la declaración normal.

Con motivo de este precedente, pudiera denunciarse una contradicción de tesis respecto al emitido por la Segunda Sala mencionado anteriormente, que en su caso sería resuelto por el Pleno de la SCJN, por lo que habrá que esperar si dicha contradicción efectivamente es denunciada.

⁵⁹ PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE. Tesis aislada 1a. CCLXXXI/2012 (10a.) de la 1era Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo XV, diciembre de 2012, página 529.

Diferencia entre facultades de comprobación y de gestión⁶⁰

La autoridad fiscal está facultada constitucionalmente para ejercer facultades de gestión y de comprobación, en términos de lo dispuesto por el artículo 16 de la CPEUM.

Ahora bien, en términos de la legislación fiscal, dentro de las facultades de gestión se encuentra prevista, entre otras, la dispuesta por el artículo 41, fracción I del CFF, al establecer que las autoridades pueden requerir a los contribuyentes la presentación de documentos que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con el objeto de controlar y vigilar su debido acatamiento; mientras que las facultades de comprobación se encuentran previstas únicamente en el numeral 42 del mismo ordenamiento, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar y en su caso, liquidar las contribuciones detectadas.

A nuestra consideración, dicha tesis es intrascendente, pues no establece de manera precisa cuál es la diferencia entre las facultades de comprobación y de gestión de las autoridades, sino que se limita a citar disposiciones que prevén cada una de ellas, sin aportar algo adicional a lo ya dispuesto en nuestros ordenamientos legales.

No aplicación de principios tributarios a cumplimiento de obligaciones formales⁶¹

La obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones es de carácter formal y tiene por objeto comprobar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a fin de mejorar el control recaudatorio.

En este orden de ideas, el Pleno de la SCJN establece en una tesis jurisprudencial que en virtud de que la presentación de una declaración no se vincula con los elementos de la contribución, no puede considerarse violatoria del principio de equidad tributaria.

⁶⁰ FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS. Tesis Aislada 1a. CIII/2012 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VIII, Tomo 1, Mayo de 2012, página 1094.

⁶¹ DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis jurisprudencial P./J. 8/2012 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro X, Tomo 1, Julio de 2012, página 5.

Lo anterior resulta acorde a la postura de la SCJN durante los años recientes, al resolver que los principios tributarios de la CPEUM, únicamente deben analizarse en la determinación de los elementos de las contribuciones y no así en las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes.

LEY DE AMPARO

Cosa juzgada refleja⁶²

Según ha señalado la doctrina como la jurisprudencia del Máximo Tribunal, la existencia de la cosa juzgada está condicionada a que se verifiquen los siguientes elementos: *i*) identidad de partes, *ii*) identidad en las cosas que se demandan en los mismos juicios, e *iii*) identidad de las causas en que se fundan las dos demandas.

Sin embargo, en años recientes la Segunda Sala de la SCJN resolvió que existen circunstancias especiales que impiden que la cosa juzgada tenga un efecto directo dentro de un proceso, al no coincidir alguno de los elementos señalados con lo resuelto en un juicio anterior, pero que la influencia de la cosa juzgada debe reconocerse en un diverso juicio, puesto que en la sentencia ejecutoriada fue resuelto un aspecto fundamental que dentro del nuevo juicio es fundamento esencial para su correcta resolución; ello es llamado cosa juzgada refleja.

En alcance a dicho criterio, un TCC resolvió que si en la etapa de cumplimiento de una sentencia de amparo el Juez de Distrito ordenó el archivo del expediente al no haber acreditado el quejoso su pretensión, sin pronunciarse sobre la legalidad de un oficio de la autoridad que objetaba lo reclamado por aquél, el cual posteriormente se impugnó en el juicio contencioso administrativo federal, no existe un criterio primario sobre un elemento común en ambos juicios y, por tanto, no se actualiza la eficacia de la cosa juzgada refleja.

⁶² COSA JUZGADA REFLEJA. HIPÓTESIS EN QUE NO SE ACTUALIZA SU EFICACIA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL RESPECTO DE UNA SENTENCIA DE AMPARO. Tesis aislada I.9o.A.157 A (9a.) del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUF, Décima Época, Tomo 2, agosto de 2012, página 1740.

Obligatoriedad de la aplicación de la jurisprudencia⁶³

De conformidad con el principio de suplencia de la queja, los juzgadores al momento de emitir una resolución se encuentran obligados a observar las jurisprudencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma general, aun cuando no hayan sido invocadas por las partes.

Al respecto, un TCC señala que tal obligación se encuentra condicionada a que las partes hayan sustentado sus pretensiones en la observancia o inobservancia de la norma general declarada inconstitucional mediante jurisprudencia, toda vez que si la misma no fue materia de la litis, es decir, no fue materia de los hechos de la demanda, ampliación o excepciones formuladas, el juzgador no debe aplicar tal jurisprudencia de manera oficiosa, pues su actuación afectaría la defensa de alguna de las partes.

Consideramos que el criterio del TCC es contrario a la postura que sobre la materia ha sustentado la SCJN, pues esta ha sido enfática en la obligación de todos los tribunales de aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes emitida por la propia SCJN, incluso cuando no ha sido invocada por las partes, con el fin de preservar el orden jurídico nacional.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL (ABROGADO)

Cumplimiento sentencias de amparo / devolución intereses⁶⁴

Como señalamos en nuestra Actualización Tributaria 2012, la SCJN emitió una jurisprudencia en la que resolvió que el efecto de una sentencia de amparo que declara la inconstitucionalidad de una ley tributaria (del Distrito Federal) si bien conlleva el derecho a la

⁶³ JURISPRUDENCIA QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL. SU OBSERVANCIA POR LAS AUTORIDADES JURISDICCIONALES ES OBLIGATORIA SIEMPRE QUE LA APLICACIÓN DE LA DISPOSICION RELATIVA HAYA SIDO MATERIA DE LA LITIS EN EL JUICIO NATURAL. Tesis Aislada I.15o.A.44K de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro VII, Tomo 2, Abril de 2012, página 1791.

⁶⁴ DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES CON MOTIVO DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDÓ SU PAGO. NO COMPRENDE EL PAGO DE INTERESES INDEMNIZATORIOS POR EL RETRASO EN SU CUMPLIMIENTO (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL ABROGADO). Jurisprudencia 2a./J. 144/2012 (10a.) de la 2ª Sala SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Tomo XIV, noviembre de 2012, página 1188.

devolución de las cantidades enteradas actualizadas, no genera la obligación de devolver intereses por parte del fisco, debido a que en el momento en que el tributo se enteró, tanto el contribuyente como la autoridad hacendaria actuaron dentro del marco legal.

Igualmente, en su momento manifestamos que algunos TCC's resolvieron que si la autoridad obligada a cumplir la sentencia es contumaz en la devolución de las cantidades adeudadas en el tiempo que marca la ley, estará obligada al pago de intereses desde el incumplimiento ya que a partir de ese momento se considera que incurre en mora.

Ahora bien, recientemente la SCJN resolvió una contradicción de tesis de diversos TCC's, en cuanto a que en términos del CFDF vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, la devolución de las cantidades materia de la sentencia de amparo no puede comprender el pago de intereses indemnizatorios ante el retardo en su cumplimiento por la autoridad responsable, en virtud de que dicho ordenamiento no regula expresamente ese supuesto.

Lamentamos esta postura de la SCJN, puesto que es práctica común de la autoridad fiscal ser contumaz en el cumplimiento de las sentencias de amparo, lo que debería al menos tener como consecuencia el pago de intereses desde el momento en que por primera ocasión se le requiere el cumplimiento y transcurre el plazo que la Ley de Amparo establece para tales efectos, sin que efectúe acto alguno.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO

Obligaciones laborales del patrón / unidad económica⁶⁵

La LFT establece que la empresa, para efectos de las normas de trabajo, es la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios.

⁶⁵ CONTRATO CIVIL DE PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES. SI A TRAVÉS DE ÉL UN TERCERO SE OBLIGA A SUMINISTRAR PERSONAL A UN PATRÓN REAL CON EL COMPROMISO DE RELEVARLO DE CUALQUIER OBLIGACIÓN LABORAL, AMBAS EMPRESAS CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO Y, POR ENDE, LAS DOS SON RESPONSABLES DE LA RELACIÓN LABORAL PARA CON EL TRABAJADOR. Tesis jurisprudencial I.3o.T. J/28 de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro V, Tomo 3, Febrero de 2012, página 1991.

Al respecto, un TCC en materia laboral, a través de la emisión de una tesis jurisprudencial, estableció que cuando una sociedad interviene como proveedora de la fuerza de trabajo a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales, o cualquier acto jurídico, y otra aporta la infraestructura y el capital, para efectos laborales, ambas constituyen una empresa y, por tanto, son responsables frente al trabajador.

Lo anterior es de suma relevancia, toda vez que con base en el presente criterio se le podría fincar responsabilidad en materia laboral a una sociedad que formalmente no tenga trabajadores, bajo el criterio de "unidad económica", lo cual principalmente se vería reflejado en el reparto de utilidades.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

Levantamiento del velo corporativo⁶⁶

La teoría del velo corporativo consiste en que los socios de una sociedad pueden quedar obligados al cumplimiento de las obligaciones y deudas de la misma, es decir, supone una excepción a la regla general del derecho de limitación de responsabilidad de los socios con respecto a las deudas de la sociedad de la que son partícipes, con el objeto de proteger los intereses de terceros.

Los grupos societarios integrados por una sociedad "*holding*" y diversas filiales controladas por aquella, tienen una unidad de dirección económica. A pesar de ello, legalmente cada sociedad conserva su personalidad jurídica y administración, lo cual no excluye la posibilidad de que la controladora asuma un rol administrador de una o más filiales.

Derivado de ello, mediante la emisión de una tesis aislada de un TCC se confirma que cuando los accionistas de una holding que administra a sus controladas (aun cuando prevalece la independencia de cada una) abusan de la estructura que conforma al grupo, de conformidad con el levantamiento del velo corporativo, serán responsables frente a terceros de las operaciones celebradas por sus filiales.

⁶⁶ SOCIEDADES CONTROLADORAS (HOLDING). LEVANTAMIENTO DEL VELO CORPORATIVO TRATÁNDOSE DE CONTRATOS CELEBRADOS CON GRUPOS SOCIETARIOS. Tesis Aislada I.4o.C.18 C de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XVI, Tomo 3, Noviembre de 2012, página 1941.

Lo anterior resulta apropiado, pues al no existir una real separación corporativa, los accionistas de la sociedad holding encargada de llevar el control de todo el grupo societario, deben tener una responsabilidad adicional y no así limitarse a administrarlas, ya que ello comúnmente se presta a abusos frente a terceros.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Determinación presuntiva de contribuciones⁶⁷

De conformidad con el CFF, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para determinar presuntivamente, entre otros conceptos, la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando no presenten la documentación comprobatoria respectiva.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA estableció que la determinación presuntiva de contribuciones cumple con los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, en atención a que la medida prevista *i)* persigue una finalidad constitucionalmente legítima; *ii)* es susceptible de alcanzar el fin perseguido; *iii)* es necesaria al corresponder a una irregularidad por parte de los contribuyentes sin ser una carga desmedida, excesiva o injustificada; y, *iv)* está justificada en razones constitucionales.

Resulta interesante señalar que de un análisis a la ejecutoria que suscitó la emisión del precedente en comento, la empresa actora planteó desde la demanda de nulidad argumentos de inconstitucionalidad en contra de lo dispuesto por el artículo 55, fracción II del CFF, mismos que fueron atendidos por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA sobre la base del control difuso de la constitucionalidad.

A nuestra consideración resulta cuestionable que el TFJFA se hubiese pronunciado sobre la constitucionalidad del artículo en mención, ya que, si bien es cierto que a través del control difuso de la constitucionalidad dicho Tribunal puede contrastar normas jurídicas con lo previsto en la Constitución y/o tratados internacionales en materia de derechos

⁶⁷ DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. EL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPETA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD. Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-P-2aS-249, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, No. 17. Diciembre 2012, página 114.

humanos, para efectos de desaplicar las normas, no debe perderse de vista que el estudio de constitucionalidad de una norma jurídica corresponde a los tribunales de amparo, ya que sólo estos podrán emitir una declaratoria de inconstitucionalidad y en su caso, expulsar de la esfera jurídica del quejoso los preceptos que contraríen derechos humanos.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estímulos fiscales no generan ingresos acumulables⁶⁸

En ocasiones las disposiciones fiscales establecen estímulos fiscales a efecto de fomentar la realización de ciertas actividades.

Los estímulos fiscales pueden presentarse de diversas maneras; en ocasiones, *i)* evitan la generación de la obligación fiscal (o del pago del impuesto) y en otras, *ii)* disminuyen la obligación fiscal previamente nacida.

Los ingresos constituyen modificaciones patrimoniales de índole positivo; así, en el primero de los casos al no producirse el impuesto a cargo, el estímulo fiscal no puede generar ingreso alguno, en el segundo de los casos, la reducción en el importe tributario a pagar puede aducirse que es consecuencia de una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente, y por ende, de un ingreso.

Desde el punto de vista de su finalidad, puede resultar contradictorio el que un estímulo fiscal genere una carga impositiva; sin embargo, en estricta consideración patrimonial, el tema se presenta y es objeto de controversia.

La LISR previó durante muchos años (y en concreto en 2005) un estímulo fiscal⁶⁹ consistente en un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones en tecnología en contra del ISR causado.

⁶⁸ ESTÍMULO FISCAL A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 219 DE LA LEY DEL MPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005. NO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE. Precedente de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 5, diciembre de 2011, página 241.

⁶⁹ El párrafo 1 del artículo 219 de la LISR disponía: "Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en

La autoridad fiscal consideró a dicho estímulo como un ingreso acumulable para el ISR en tanto que algunos particulares estimaron que no lo era.

Al efecto, resulta de total importancia precisar el concepto de impuesto "causado", dado que contra su importe se podía efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal que nos ocupa.

La controversia fue resuelta en el sentido de que, atendiendo a la finalidad de los estímulos fiscales, no debía de considerarse este estímulo como un ingreso para el ISR; los razonamientos que sustentan esta postura fueron de carácter teleológico (es decir, atendiendo a la finalidad del concepto de estímulo fiscal) y no de orden estrictamente legal.

En relativamente reciente precedente⁷⁰ el TFJFA distinguió al impuesto causado, impuesto "determinado" como sigue:

- (i) Impuesto causado es la cuota íntegra, esto es, el monto total del tributo resultado de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable.
- (ii) Impuesto determinado corresponde a la deuda tributaria a pagar.

Compartimos la perspectiva del TFJFA, sin dejar de reconocer que en estricta legalidad, solamente una disposición expresa que señale el carácter de ingreso no acumulable de los estímulos fiscales que disminuyen el impuesto causado otorga base legal suficiente para dicha postura interpretativa en el campo de estricta legalidad.

el ejercicio en que se determine dicho crédito. Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán aplicar la diferencia que resulte contra el impuesto causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla."

⁷⁰ IMPUESTO CAUSADO E IMPUESTO DETERMINANDO.- SUS CARACTERÍSTICAS. Precedente de la Primera Sala Regional del Noroeste del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 5, diciembre de 2011, página 311.

Depreciación fiscal de plataformas petroleras y erogaciones relacionadas⁷¹

El TFJFA consideró que las plataformas petroleras propiedad de una empresa que las arrienda (a Pemex) para la perforación de pozos petroleros ocurre dentro de la actividad económica de extracción y procesamiento de crudo, mismas que forman parte de la industria petrolera, y por ende, concluyó que la deducción de la inversión (depreciación fiscal) debe ser a la tasa del 7% y no a la del 25% (criterio seguido por la empresa) correspondiente a la actividad de la industria de la construcción.

Estimamos controvertido el criterio sustentado por el TFJFA dado que interpretó que la industria de la construcción (cuyo coeficiente de depreciación es del 25%) se vincula con las actividades de agricultura, ganadería y silvicultura y pesca y no de forma independiente.

Por su lado, el mismo tribunal resolvió que las erogaciones en que incurrió el arrendador de las plataformas por su transportación constituye parte del monto original de su inversión, por lo que su deducción procede conforme a inversión (depreciación fiscal a la referida tasa del 7%) y no como gasto deducible (íntegramente) del ejercicio. El razonamiento de dicha postura fue que el arrendador recibió de su arrendatario, una contraprestación por los servicios, entre otros, de transportación de las plataformas, por lo que tales erogaciones del arrendatario forman parte de su inversión objeto de depreciación fiscal.

Consideramos cuestionable lo resuelto por el TFJFA dado que, en nuestro concepto, el monto original de la inversión (base de

⁷¹ DEPRECIACIÓN DE PLATAFORMAS DESTINADAS A LA PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS, CÓMO DETERMINAR LA TASA PORCENTUAL APLICABLE.- Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, agosto de 2012, páginas 75 y 76.

GASTO ERICTAMENTE NECESARIO PARA LA CONSECUCIÓN DEL OBJETO SOCIAL. NO LO CONSTITUYE EL MONTO EROGADO CON MOTIVO DE LA TRANSPORTACIÓN DE MAQUINARIA Y EQUIPO, AL FORMAR PARTE DEL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN.- Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, agosto de 2012, páginas 76 y 77.

MAQUINARIA Y EQUIPO PARA LA PERFORACIÓN DE POZOS PETROLEROS. EL ARTÍCULO 41 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2002 QUE ESTABLECE LOS FACTORES PARA SU DEPRECIACIÓN, ES DE APLICACIÓN ERICTA.- Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, agosto de 2012, páginas 77 y 78.

depreciación fiscal) incluye, cierto, erogaciones por concepto de fletes y transportes, pero para la adquisición del activo fijo (considerado inversión), no así las erogaciones incurridas para el cumplimiento de un contrato de arrendamiento y/o servicios del citado activo fijo.

No deducibilidad de inventarios adquiridos por fusión⁷²

Hasta el año 2004 era deducible la adquisición de inventarios, sistema que a partir de 2005 fue sustituido por el de costo de lo vendido.

En el señalado año de 2004, cierta empresa adquirió en carácter de fusionante, inventarios de otras sociedades que fungieron como fusionadas; al efecto, la primera estimó que dicha adquisición debía de ser deducible, sosteniendo la autoridad fiscal la postura contraria, esto es, que la citada adquisición de mercancía era no deducible para la fusionante dado que las fusionadas las habían deducido previamente.

La Sala Superior del TFJFA resolvió en el sentido de la autoridad fiscal, aduciendo que no habiendo deducido las fusionadas las mercancías, no existió derecho a deducir transmitido de éstas a la fusionante.

Desde una perspectiva de neutralidad fiscal del acto de fusión, consideramos congruente la postura del tribunal; sin embargo, en un sentido de estricta legalidad, los razonamientos de la autoridad se fundaron en las normas para considerar la inexistencia de ingresos con motivo de dicho acto societario, en tanto que la controversia planteada se presentó en el campo de las deducciones.

Adicionalmente, si bien las fusionadas habían tomado la deducción de los inventarios adquiridos, lo cierto es que tal adquisición ocurrió con respecto a sujetos de derecho que desaparecen por virtud de la fusión, en tanto que la sociedad fusionante jurídicamente sin lugar a dudas adquiere los inventarios de las fusionadas.

En breve, aun cuando desde la perspectiva económica pudiera ser justificable la postura seguida por el TFJFA, reconocemos que en estricta

⁷² FUSIÓN. DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS (MERCANCÍAS), ES IMPROCEDENTE LA PRETENDIDA POR LA FUSIONANTE, EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ATENTO A LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 20, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO 14-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, noviembre de 2012, páginas 95 y 96.

legalidad, la interpretación que pretendió sustentar el particular cuenta con méritos técnicos suficientes para haber prevalecido ante dicho órgano juzgador de legalidad.

Bienes intangibles que deberán ser clasificados como activo fijo⁷³

De conformidad con la LISR vigente en 2002, activo fijo es el conjunto de bienes tangibles (por error, el rubro del precedente habla de "intangibles") que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeritan por el uso y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes se caracteriza por tener como finalidad siempre la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Conforme a la tesis en comento, las erogaciones destinadas a la construcción de un bien clasificado como activo fijo deben tener el mismo tratamiento fiscal que este último, por tener como objeto su aplicación en beneficio de la consecución de los fines de la empresa, por lo que son deducibles para efectos del impuesto en comento como inversiones.

En específico, el caso trató sobre el régimen fiscal de deducción de las erogaciones incurridas en diversos bienes para la construcción de un estacionamiento (activo fijo).

⁷³ ACTIVO FIJO, PARA CALIFICAR BIENES INTANGIBLES COMO TALES, ES NECESARIO QUE ÉSTOS TENGAN POR OBJETO SU APLICACIÓN EN BENEFICIO DE LA CONSECUCIÓN DE LOS FINES DE LA EMPRESA. Tesis aislada de las Salas Regionales del TFJFA VII-TASR-XXIII-75, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 15, octubre de 2012, página 189.

Reversión de pérdidas fiscales en consolidación fiscal en la determinación del inventario base y acumulable⁷⁴

A partir de 1999 ocurrieron modificaciones substanciales al régimen de consolidación fiscal; una de las cuales consistió en que las pérdidas fiscales que se hubieran generado a nivel individual que se hubieran utilizado (disminuido) a nivel consolidado, que no pudieran haberse disminuido a nivel de la sociedad que las generó, debían de adicionarse a la base consolidada en el ejercicio en que esta última sociedad perdiera el derecho para disminuirlas. De manera común se denominó este efecto como "reversión de pérdidas fiscales".

⁷⁴ PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS GENERADAS EN 1998. ES IMPROCEDENTE SU REVERSIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 68, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2005.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, página 385.

PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS GENERADAS EN 1998. ESTÁN EXCLUÍDAS DE LA MECÁNICA DE REVERSIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES DE 1999 A 2005.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 385 y 386.

PÉRDIDAS FISCALES Y REVERSIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE ENTRÓ EN VIGOR A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2002, REITERÓ EN SUS ARTÍCULOS 61 Y 68, SU ESQUEMA DE CÁLCULO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 57-E DE LA DEROGADA LEY VIGENTE EN 1999.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 386 y 387.

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO EN EL EJERCICIO DE 1998. DEL PROCEDIMIENTO PARA SU DETERMINACIÓN NO SE ADVIERTE LA EXISTENCIA DE LA REVERSIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 387 y 388.

REVERSIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS GENERADAS EN EL EJERCICIO DE 1998. EL ARTÍCULO TERCERO, FRACCIÓN V, INCISO B) DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005, NO LA AUTORIZA.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 388 y 389.

REVERSIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES. EN QUÉ CONSISTE LA MECÁNICA SURGIDA EN LA REFORMA AL ARTÍCULO 57-E DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1999.- Precedente de la Segunda Sala Regional del Golfo, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 389 y 390.

Por su lado, en 2005 se introdujo el régimen de deducción del costo de lo vendido en sustitución de adquisiciones (coloquialmente denominado de “compras”) con lo que, entre otros efectos, se dispuso que del inventario acumulable, debieran de disminuirse las pérdidas fiscales pendientes de disminución al 31 de diciembre de 2004.

Lo referido en el párrafo anterior suscitó la controversia de si en el régimen de consolidación, las pérdidas fiscales que debían de reversarse tenían (igualmente) que disminuirse imperativamente del inventario base (para obtener el inventario acumulable).

En diversos precedentes, el TFJFA resolvió, acertadamente desde nuestra óptica, que no debía de ocurrir la señalada disminución, puesto que el régimen específico de pérdidas fiscales en el régimen de consolidación guarda reglas propias que no resultan ser expresamente aplicables para el caso de la determinación del inventario acumulable.

Como se aprecia, el citado tribunal aplicó el principio interpretativo de que la regla especial prevalece sobre la general, de modo que si esta última no dispone expresa y claramente la aplicación de algún modo de la regla especial, la misma queda excluida de la regla general.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Ingresos no afectos al pago del IETU⁷⁵

De conformidad con la LIETU, no se pagará dicho impuesto por los ingresos obtenidos por las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios del objeto social de dichas personas o a los fines del fideicomiso.

Conforme a la tesis en comento, resulta ilegal que se sancione a una asociación civil por no presentar declaraciones de pagos provisionales del IETU, cuando mediante sus estatutos y la autorización correspondiente se acredita que es una persona jurídica con fines no lucrativos que se encuentra autorizada para recibir donativos deducibles conforme a la LISR, ya que en este caso existe la presunción de que dicha persona moral se encuentra exenta del pago de citado impuesto.

⁷⁵ “INGRESOS NO AFECTOS AL PAGO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.” Tesis aislada de las Salas Regionales del TFJFA VII-TASR-4ME-2, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 11, junio de 2012, página 359.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Existencia del saldo a favor para efectos del IVA⁷⁶

Conforme a la LIVA, una contraprestación se encuentra pagada cuando se recibe en efectivo, en bienes o servicios, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

En la tesis en comento, una Sala Regional del TFJFA, señaló que para acreditar el traslado del IVA, a efecto de acreditar la cantidad correspondiente, basta con que se cumpla con los requisitos previstos para ese efecto y en lo concerniente al pago de las contraprestaciones, resulta suficiente que se haya pagado sin importar cómo o de dónde se obtuvieron los recursos para ello.

Compartimos el criterio sustentado en la presente tesis en lo relativo a que la LIVA no da relevancia a cómo se efectúa el pago de la contraprestación ni de dónde se obtuvieron los recursos para ello, máxime que una contraprestación se puede considerar pagada aun cuando no se hubiere realizado erogación alguna, siempre y cuando quede satisfecho el interés del acreedor.

Exención de pago de IVA derivada del Convenio sobre Transporte Aéreo celebrado entre México y los EUA⁷⁷

De conformidad con el Convenio sobre Transporte Aéreo celebrado entre México y los EUA, no se pagarán impuestos de carácter nacional, cuando: *i)* la importadora sea una línea aérea designada para la explotación de las rutas especificadas en dicho Convenio *ii)* cuente con

⁷⁶ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE SALDO A FAVOR, NO ES NECESARIO ACREDITAR LA FUENTE DE FINANCIAMIENTO MEDIANTE LA CUAL SE PAGARON LAS EROGACIONES QUE LE DIERON ORIGEN. Tesis aislada de la Primera Sala Regional del Golfo del TFJFA VII-TASR-1GO-2, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 7, febrero de 2012, página 488.

⁷⁷ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SU EXENCIÓN CONFORME AL CONVENIO SOBRE TRANSPORTE AÉREO CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VII-P-SS-33, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 8, marzo de 2012, página 64.

autorización de la SCT, en la que se precise que se realizan vuelos internacionales y civiles; y, *iii*) las mercancías sean para uso exclusivo de las aeronaves de la línea designada.

Mediante un precedente, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA estableció que la importadora no requerirá autorización expresa para hacer efectiva la exención del pago del IVA por la importación de los insumos necesarios para la prestación del servicio de transportación aérea internacional, siempre y cuando se demuestre el cumplimiento de los requisitos enumerados en el párrafo inmediato anterior.

Estimamos correcto que si se cumplen los requisitos establecidos en el Convenio en mención la importación de las mercancías efectuada al amparo del mismo se encuentre exenta del pago del IVA, ya que conforme al principio de reciprocidad previsto en dicho ordenamiento internacional, las mercancías importadas para ser utilizadas única y exclusivamente en el mantenimiento de las aeronaves y ser equipo propio e indispensable para la función del medio de transporte, se encuentran exentas de los impuestos de aduana, derechos de inspección y "otros impuestos o gravámenes nacionales", los cuales incluyen al IVA, tal y como ha sido reconocido en previamente por parte del TFJFA en diversos precedentes.

TRATADOS INTERNACIONALES

Comentarios Modelo de la OCDE⁷⁸

Como se sabe, una gran proporción de los tratados fiscales celebrados por México se encuentran basados en el modelo de convenio elaborado por la OCDE.

En tal virtud, se sustenta el criterio de que los Comentarios formulados por el comité de estudios fiscales de la OCDE al citado modelo convenio no constituye un sistema legal de carácter obligatorio; no obstante, constituyen una fuente privilegiada para la interpretación de los tratados fiscales que México haya celebrado conforme al citado modelo.

Este criterio interpretativo es consistente con lo resuelto por el TFJFA con respecto a la función auxiliadora en la interpretación de tratados fiscales de los Comentarios; sin embargo, destacamos los siguientes

⁷⁸ DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA. Precedente de la Sala Superior, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 9, abril de 2012, página 100.

elementos: *i)* se reconoce expresamente que dicha interpretación puede ser en beneficio de los particulares y *ii)* que la aplicación de los citados Comentarios tiene como fundamento la Convención de Viena para la Interpretación de Tratados Internacionales, sin que se mencione expresamente a la RMF⁷⁹ como base de su aplicación.

Solicitud de información fiscal conforme al tratado fiscal con Luxemburgo⁸⁰

En el actual entorno de intercambio de información fiscal entre los países resulta sumamente relevante considerar el caso cuyos elementos de hecho fueron, en esencia, los siguientes:

- (i)* La autoridad fiscal mexicana requirió información a un registro comercial en Luxemburgo con respecto a los accionistas de cierta sociedad de dicho país; en consecuencia de lo cual, consideró que la misma, al estar integrada en su accionariado por personas físicas residentes en México, tenía su sede de dirección efectiva en México y por tanto, debía de considerarse residente fiscal en México.
- (ii)* A juicio de la autoridad fiscal mexicana, al considerar a dicha sociedad como residente en México, podía solicitársele información de contenido fiscal.
- (iii)* La sociedad de Luxemburgo estaba registrada como residente fiscal en dicho país.

Con base en lo anterior, el TFJFA resolvió que la autoridad fiscal mexicana actuó de forma ilegal, puesto que para haber podido solicitar y obtener información fiscal de Luxemburgo, lo debió haber efectuado a través de la autoridad competente de dicho país conforme al tratado fiscal respectivo, que en el caso, es el ministro de finanzas o su representante autorizado.

⁷⁹ Recordemos que la RMF 2012 refiere en su Regla I.2.1.19. la aplicación de los Comentarios al Modelo de la OCDE en la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México.

⁸⁰ EMPRESAS RESIDENTES EN EL GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO.- LA AUTORIDAD HACENDARIA DEBE SOLICITAR INFORMACIÓN A TRAVÉS DE LA AUTORIDAD FISCAL COMPETENTE EN DICHO PAÍS.- Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, junio de 2012, páginas 95 a 115 inclusive.

Por tanto, la información obtenida por la autoridad fiscal mexicana a través de un registro comercial en Luxemburgo no respetó el artículo del tratado fiscal con Luxemburgo en materia de intercambio de información siendo ilegal su actuación y las consecuencias derivadas de ésta.

Pago por regalías en contrato de franquicia, tratado fiscal con los Estados Unidos de América⁸¹

Conforme al tratado fiscal entre los Estados Unidos de América y México, se dispone como regalías, entre otros conceptos, a las contraprestaciones por el uso de nombres comerciales; en tal caso, el ingreso por este concepto se encuentra gravado con la tasa del 10% que debe retener el pagador de las regalías cuando las pague a un residente del otro país.

En cierto caso planteado ante el TFJFA, éste resolvió en aplicación de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE que, cuando en un contrato de franquicia que involucra diversos conceptos, existe alguno que de forma principal o preponderante sobresale el régimen fiscal será el aplicable al mismo.

Así, en el citado contrato determinó que el elemento preponderante era el del uso de un nombre comercial, por lo que la contraprestación por su uso correspondió al de una regalía, por lo que el ingreso en cuestión percibido por un residente en los EUA debió haber sido objeto de ISR a la tasa del 10% retenible por el pagado residente en México.

⁸¹ CONTRATOS DE FRANQUICIAS. SUS PAGOS CONSTITUYEN REGALÍAS EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, CUANDO LOS PAGOS EFECTUADOS NO SON AISLADOS, SINO QUE FORMAN PARTE DEL CONTRATO PRINCIPAL.- Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, noviembre de 2012, páginas 304 y 305.

Asistencia técnica como beneficios empresariales en el tratado con Gran Bretaña e Irlanda del Norte⁸²

En interesante precedente que transcribe la ejecutoria respectiva, el TFJFA resolvió que los ingresos que obtuvo un residente de Gran Bretaña por concepto de asistencia técnica de fuente de riqueza en México, se encontraron exentos conforme al tratado fiscal entre ambos países.

Como se sabe, cuando un residente en el extranjero que no tiene establecimiento permanente en México, y obtiene ingresos de fuente de riqueza (por así disponerlos la LISR) de este país, queda, en principio, gravado conforme a la LISR; esto, salvo las reglas particulares que se dispongan en el tratado fiscal aplicable.

En este sentido, se ha discutido si los ingresos por asistencia técnica que están gravados por la LISR, igualmente lo están en diversos tratados fiscales celebrados por México, incluyendo al de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

La postura de la autoridad fiscal fue, con respecto a cierto contribuyente residente en México que pagó a su parte relacionada de Gran Bretaña contraprestación por concepto de asistencia técnica, que debió retener el ISR respectivo, siendo que dicho contribuyente omitió hacerlo fundando su conducta en el principio de beneficios empresariales contenido en el tratado fiscal respectivo.

Después de analizar con detalle la naturaleza del tratado fiscal y las diversas clases de ingresos que permite gravar bajo el criterio de fuente de riqueza, el TFJFA resolvió, acertadamente desde nuestra perspectiva, que el tratado no disponía el gravamen de ingresos por asistencia técnica, y por tanto, los percibidos por ese concepto por un residente en Gran Bretaña de fuente de riqueza ubicado en México, se encuentran exentos, siendo inexistente la obligación de retención de ISR a cargo del pagador mexicano.

⁸² PAÍS QUE GRAVA BENEFICIOS EMPRESARIALES DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 7 DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DEL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y GANANCIAS DE CAPITAL.- SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA. Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 8, marzo de 2012, página 99 a 115 inclusive.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Control difuso de la constitucionalidad por parte del TFJFA⁸³

Como ya se señaló en los comentarios a las tesis emitidas por el PJF, a partir de la reforma Constitucional de junio de 2011, todas las autoridades del país tienen la obligación de velar por los derechos humanos de los gobernados contenidos en la propia Constitución y en los Tratados Internacionales, lo cual conforme a diversos precedentes y jurisprudencias de la Sala Superior del TFJFA se traduce en la obligación de dicho órgano jurisdiccional de efectuar el control de convencionalidad de oficio, a través de un control difuso de la constitucionalidad.

Si bien es cierto que durante 2012 la Sala Superior del TFJFA primeramente estableció que resultaba “pertinente” que las Salas integrantes del mismo ejercieran el control difuso de constitucionalidad, posteriormente se estableció mediante jurisprudencia la obligación por parte del TFJFA de ejercer “oficiosamente” el control difuso de normas jurídicas, resultando irrelevante la existencia de un agravio expreso al respecto.

Asimismo, en los referidos precedentes y jurisprudencias se especifica que la última consecuencia del control difuso de la constitucionalidad de normas ejercido por el TFJFA, consiste en desaplicar de la resolución materia de impugnación en el juicio de nulidad aquella norma que contravenga derechos humanos previstos en la Constitución y/o en los Tratados Internacionales, quedando por tanto sin sustento la resolución de que se trate, y resultando procedente declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado al encontrarse indebidamente fundado y motivado.

Finalmente, en la ejecutoria de uno de los precedentes que se comentan, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA señaló expresamente que los derechos humanos no son exclusivos de los individuos, sino también de sujetos tales como las personas morales,

⁸³ “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD. ES PERTINENTE QUE LO EJERZA EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.” Jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-1aS-21, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 10, mayo de 2012. Página 45 y “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.- EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, DEBE EJERCERLO DE OFICIO.” Jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-1aS-31, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 12, julio de 2012, página 30.

puesto que éstas se encuentran conformadas por personas físicas, aunado a que el artículo 1º Constitucional no se refiere únicamente a individuos, por lo cual no existe razón para restringir el ámbito de aplicación de los derechos humanos⁸⁴.

Consideramos afortunada la posición que ha adoptado el TFJFA en cuanto al control difuso de la constitucionalidad de las normas jurídicas aplicadas en un acto de autoridad, ya que con dichos pronunciamientos se reconoce una tutela más completa de los derechos humanos ejercida, ya no únicamente mediante procesos constitucionales, sino también a través de medios de legalidad como lo es el juicio contencioso administrativo federal.

Competencia del TFJFA para analizar Reglas de la RMF (Principios de Reserva y Primacía de Ley)⁸⁵

En materia tributaria, el “principio de reserva de ley” puede entenderse como la remisión expresa que hace la Constitución para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule la imposición de tributos a los gobernados; por su parte, el “principio de primacía de ley” puede conceptualizarse como la obligación del poder público de estar sometido a la voluntad de la ley y de su jurisdicción.

En virtud de lo anterior, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA estableció diversos precedentes en los que señaló que el nuevo sistema de control de legalidad de normas administrativas de observancia general permite que puedan impugnarse las Reglas de las Resoluciones Misceláneas Fiscales, a efecto de que se tutelen los derechos de los gobernados.

⁸⁴ “INAPLICACIÓN DE NORMAS EN EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. CONSECUENCIAS RESPECTO DEL ACTO O RESOLUCIÓN IMPUGNADOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL”. Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-P-2aS-216, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, No. 15, Octubre 2012, página 57.

⁸⁵ “TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ES COMPETENTE PARA ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS REGLAS DE UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.” Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VII-P-SS-16, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 4, noviembre de 2011. Página 110. y “PRINCIPIOS DE RESERVA Y PRIMACÍA DE LA LEY. LAS REGLAS DE LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES ESTÁN SUJETAS A ÉSTOS.” Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJFA VII-P-SS-41, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 10, mayo 2012, página 98.

Estimamos que resulta afortunado que el TFJFA pueda ejercer un control de legalidad de este tipo de normas administrativas, el cual según la ejecutoria del precedente en comento básicamente se traduce en que dicho Tribunal pueda analizar: *i)* si las normas impugnadas se expidieron o no por la autoridad facultada para ello; y/o *ii)* si dichas normas respetan los principios de “reserva o primacía de ley”, los cuales se traducen en que las normas generales no rebasen los ámbitos de validez de la Ley que complementen.

Litis abierta en el juicio de nulidad⁸⁶

El principio de “litis abierta” establecido en la LFPCA consiste en que el demandante que impugne una resolución recaída a un recurso administrativo, simultáneamente puede hacer valer conceptos en contra de la resolución combatida en el recurso y la que recaiga a éste; además de que se pueden introducir argumentos diferentes a los que hizo valer en el recurso administrativo.

En breve, se pueden reiterar argumentos hechos valer en el recurso, y también hacer valer argumentos y ofrecer pruebas que no se hayan expuesto en el mismo.

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA señaló en diversos precedentes que únicamente se pueden hacer valer argumentos novedosos y ofrecer pruebas distintas a los expuestos ante la autoridad en el recurso de revocación, cuando los argumentos y elementos probatorios ya fueron objeto de análisis por parte de la autoridad en el procedimiento de fiscalización, ya que a consideración de dicha Sección, el principio en comento no tiene el alcance de ampliar el procedimiento administrativo o de instaurar un segundo procedimiento para dar una nueva oportunidad al demandante para que demuestre en el juicio los hechos que debió demostrar en el procedimiento de fiscalización, ya que con ello se variarían los hechos que fueron tomados en cuenta al emitirse el acto administrativo original y se permitiría que el particular cumpliera con obligaciones propias del procedimiento del que deriva dicho acto administrativo, aun cuando el procedimiento de fiscalización ya se habría agotado por parte de la autoridad.

⁸⁶ LITIS ABIERTA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SU ALCANCE Y FINALIDAD. Precedentes de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-P-1as-73, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 5, diciembre de 2011, página 205.

A nuestra consideración resulta desafortunado lo establecido por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA respecto del alcance del principio de litis abierta, puesto que limita la posibilidad argumentativa y probatoria del particular en el juicio contencioso administrativo, y pasa por alto lo establecido en los artículos 40, 41 y 50 de la LFPCA, en los que se establece *i)* que en los juicios que se tramiten ante el TFJFA serán admisibles toda clase de pruebas; *ii)* que el Magistrado instructor tiene la facultad de acordar la exhibición de toda clase de pruebas, así como ordenar la exhibición de cualquier diligencia para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos; y *iii)* que las sentencias deben resolver sobre la pretensión del actor que se deduzca en la demanda y la cuestión efectivamente planteada.

Oportunidad de hacer valer conceptos de impugnación⁸⁷

El TFJFA señala que resultan inoperantes por extemporáneos, los conceptos de impugnación que se hagan valer en un segundo juicio en el que se impugna la resolución emitida en cumplimiento a una sentencia y que se refieren a vicios o causales de ilegalidad del procedimiento que pudieron haberse planteado cuando la actora promovió un juicio anterior en contra de una primera resolución, ya que a consideración de la referida Sección, en ese momento el actor contaba con todos los elementos para impugnar la citada resolución, por lo que si no lo hace valer precluye su derecho.

La Sala Superior considera que aun cuando la preclusión no se encuentra regulado expresamente en la LFPCA, dicha figura procesal debe ser observada a fin de evitar que sea ignorado el efecto de la interposición de un juicio previo y del no ejercicio oportuno y completo del derecho de defensa, considerando que el imperativo de resolver las pretensiones del actor de la manera en que efectivamente fueron planteadas en la demanda (principio de congruencia) rige siempre y cuando dichas pretensiones hayan sido hechas valer oportunamente.

Estimamos que lo resuelto por la Sala Superior resulta aplicable siempre y cuando los vicios o causales de ilegalidad del procedimiento pudieron haberse planteado en el primer juicio, ya que existen casos en los que el efecto de la nulidad hace que a efecto de que se determinen nuevamente créditos fiscales la autoridad fiscal tenga que reponer el procedimiento, analizar diversos documentos y efectuar diversas

⁸⁷ CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN INOPERANTES POR INOPORTUNOS Y EXTEMPORÁNEOS. Precedente de la Sala Superior del TFJFA VII-P-2aS-25, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 5, diciembre de 2011, página 225.

operaciones con el fin de determinar nuevos créditos fiscales que no tienen relación con los que fueron determinados anteriormente, lo cual hace que en nuestra opinión en estos casos no resulte aplicable lo señalado en el precedente en comento, puesto que se trata de un acto administrativo novedoso que no tiene nada que ver con el que en su momento fue anulado.

COMERCIO EXTERIOR

RECOMENDACIÓN DE LA PRODECON RESPECTO A LOS PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN INSTAURADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS A LOS EXPORTADORES, DETERMINANDO CRÉDITOS FISCALES A LOS IMPORTADORES

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) es un organismo público descentralizado que busca contribuir al mejoramiento del desempeño de las funciones de la autoridad para que éstas se desarrollen siempre en un marco de legalidad, respeto y garantía de los derechos fundamentales del contribuyente, sin pretender obstaculizar la facultad fiscalizadora y recaudadora de las autoridades.

Para tal efecto, la Procuraduría emite acuerdos y recomendaciones sistemáticas, las cuales determinan si las autoridades o servidores públicos han violado o no los derechos de los contribuyentes afectados, al haber incurrido en actos u omisiones ilegales; señalando, en su caso, las prácticas en que hubieren incurrido las autoridades responsables.

Con relación a los procedimientos de verificación de origen instaurados por las autoridades fiscales mexicanas a los exportadores de mercancías originarias de un país con el que México ha celebrado un Tratado de Libre Comercio, y en consecuencia, el importador aplicó la tasa preferencial o exención que éste prevé, la Prodecon emitió la recomendación sistemática número DGAS/RS/002/2012 de fecha 4 de septiembre de 2012.

En la recomendación antes aludida, se analizó la ilegalidad en la actuación de las autoridades fiscales cuando llevan a cabo los procedimientos de verificación de origen directamente con el productor o exportador en el extranjero, sin notificar a los importadores mexicanos del referido procedimiento.

Cabe señalar que aun cuando la recomendación de mérito hace especial alusión al TLCAN, resulta aplicable a cualquier tratado de libre comercio, pues en ésta se especifica que su observancia se debe extender a cualquier tratado que no otorgue al importador oportunidad para participar y ofrecer pruebas en el procedimiento de verificación de origen practicado al productor o exportador.

Diversas autoridades fiscales, de las cuales desconocemos su cargo o identidad, puesto que éstos se omiten revelar de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tal como consta a foja 2 de la recomendación y en el expediente del que deriva, realizaron los siguientes comentarios:

- a)** Que la ley es injusta respecto al funcionamiento de la verificación de origen, ya que la auditoría es practicada al exportador o productor y los créditos fiscales se fincan al importador.
- b)** Que el importador efectivamente no tiene una garantía de audiencia en el proceso, pues se le desconoce el origen de la mercancía importada con base en una visita practicada a otra persona, en la que no tuvo oportunidad de defenderse; máxime que en muchas ocasiones, ni siquiera tuvo conocimiento de tal revisión.
- c)** Que si bien es cierto que el procedimiento de verificación de origen así está regulado en los Tratados de Libre Comercio celebrados entre México y distintos países, ello no implica que no se cometan injusticias al llevarlo a cabo.

Las autoridades fiscales competentes informaron a la PRODECON que ya habían establecido las políticas necesarias dentro del Servicio de Administración Tributaria, para observar en aquellos procedimientos de verificación de origen en los que el exportador o producto omite dar respuesta, para dar oportunidad de actuación a los importadores mexicanos.

No obstante lo anterior, no debe atenderse únicamente el supuesto en el que el productor o exportador extranjero omita dar respuesta al cuestionario formulado por las autoridades mexicanas, puesto que lo puede hacer pero de una manera ambigua e incompleta, o incluso incorrecta; por tanto, consideramos que debe extenderse la oportunidad de participar en dichos procedimientos a todos los importadores nacionales, dado la repercusión que se presenta en su esfera jurídica y patrimonial.

La PRODECON, dictaminó la existencia de un problema sistémico, medularmente consistente en el hecho de que diversos contribuyentes han manifestado que se les ha negado el trato arancelario preferencial aplicado al amparo de un tratado de libre comercio, en virtud de que la autoridad fiscal lleva a cabo procedimientos de verificación de origen con los exportadores o productores extranjeros, sin haber sido

notificados como importadores de la mercancía objeto de revisión, causando una afectación a sus derechos fundamentales, concretamente a su garantía de audiencia, pues no se respeta su derecho a ser oído y vencido en juicio.

Es decir, las autoridades determinan créditos fiscales a los importadores, con base en la resolución al procedimiento de verificación de origen instaurado con el exportador extranjero de los bienes introducidos al país, sin que se le hubiese dado vista de éste al importador.

Ahora bien, las prácticas administrativas que conforman el problema que nos ocupa, consisten en que: *i)* la autoridad fiscal notifica indebidamente el inicio del procedimiento de verificación de origen al productor o exportador extranjero (pues no se entrega la traducción correspondiente), *ii)* las notificaciones no son entregadas a la persona correcta (ya que se realiza a través de mensajería privada), *iii)* se desconocen las pruebas documentales suficientes para acreditar el origen de los bienes sujetos a revisión y *iv)* se rechaza o no se valoran debidamente las pruebas.

Finalmente, la PRODECON establece que forma parte de la problemática en estudio, el hecho de que el interés jurídico y legítimo del que goza el importador en los procedimientos de verificación de origen, surge en el momento en que se vulnera o afecta su esfera jurídica, puesto que, si bien es cierto que los procedimientos se instauran al exportador, también lo es que, a consecuencia de ellos se le determinan diversos créditos al importador, con fundamento en el desconocimiento de origen resuelto en el procedimiento.

Para los importadores el problema sistémico en estudio implica consecuencias de carácter jurídico y económico, toda vez que se viola en su perjuicio el principio de seguridad jurídica, pues no se observa la garantía de audiencia que debe asistir a todo contribuyente ya que, con una resolución preconfigurada que desconoce el origen de ciertos bienes, se inicia un procedimiento en el que se fincan créditos fiscales por supuestas omisiones en el pago de impuestos, derechos, aprovechamientos, adicionados con recargos y multas.

Por tanto, la Prodecon reconoce que los importadores cuentan con interés jurídico y legítimo para defender su situación patrimonial y jurídica, debido a que es a ellos a quienes se les determinan los créditos fiscales, sin haber tenido participación en el procedimiento de verificación, pudiendo en este haber aportado elementos relacionados

con el fondo de la problemática, coadyuvando de tal manera con la autoridad fiscal.

Es evidente el interés jurídico y económico que le asiste al importador para haber intervenido en el procedimiento de verificación de origen practicado al exportador, pues no tuvo oportunidad de defenderse en tal procedimiento:

Con relación a dichas consideraciones, cabe señalar que éstas indirectamente perjudican la actividad comercial de México, pues afectan la libre circulación de las mercancías a las que debería corresponderles un trato arancelario preferencial, desincentivando así la internación y comercialización de bienes al amparo de un tratado internacional.

Tal como lo establece la PRODECON, la vulneración de la garantía de audiencia en el procedimiento de verificación de origen contraviene la legislación aduanera y la CPEUM, pues de conformidad con dichos ordenamientos legales y con diversos criterios emitidos por el PJF, toda persona debe estar en aptitud de defender sus intereses respecto de aquellos actos que afecten potencialmente o transgredan su esfera jurídica y económica.

No reconocer la participación que deben tener los importadores en el procedimiento de verificación de origen practicado a los exportadores, torna nugatoria la garantía de audiencia prevista en nuestra Carta Magna, pues permite que soporte una carga tributaria sin haber tenido participación alguna en la revisión de la cual deriva.

Como lo señala la PRODECON en su recomendación, la problemática aludida no se reduce a circunscribir el procedimiento de verificación de origen a su aspecto de aplicación, sino que debe observarse armónicamente toda la normatividad relativa a ello, incluyendo lo dispuesto por nuestra Carta Magna.

Por tanto, si bien es cierto que los tratados de libre comercio regulan que este procedimiento debe seguirse con el productor o exportador, ello no excluye la posibilidad de dar participación al importador, con base en la garantía de audiencia reconocida en nuestra Constitución.

El escenario ideal para corregir dicha problemática sería reformar los tratados de libre comercio o establecer disposiciones legales que lo hagan, a fin de eliminar la inseguridad jurídica que existe; sin embargo, lo cierto es que ello no acontecerá fácil o rápidamente, debido al

proceso legislativo y político tan complejo que implica cualquiera de estas dos posibilidades.

Así las cosas, la Procuraduría exhorta a las autoridades fiscales a respetar el derecho humano de garantía de audiencia que debe asistir a todo contribuyente, derecho que no es observado cuando no se notifica al importador acerca del procedimiento que se está llevando a cabo con el exportador, a fin de concederle la oportunidad de aportar las pruebas o formular los alegatos que a su derecho resultan convenientes.

**ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA: DISPOSICIÓN DECLARADA
INCONSTITUCIONAL POR LA SCJN A TRAVÉS DE LA EMISIÓN DE UNA
JURISPRUDENCIA (COMBATIDA POR UN TCC), Y SU CORRESPONDIENTE
REFORMA**

Jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA

El artículo 152 de la LA establece el procedimiento fiscalizador con el que cuentan las autoridades aduaneras para determinar contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso, las sanciones que deriven de tales conductas infractoras, cuando se percatan de irregularidades con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o en el ejercicio de las facultades de comprobación, siempre que no proceda el embargo precautorio que prevé el artículo que le antecede.

El procedimiento fiscalizador establecido en el artículo en comento (vigente hasta el 27 de enero de 2012), no contenía plazo para que las autoridades fiscales emitieran el oficio de irregularidades con motivo del reconocimiento aduanero, mismo que precede a la resolución que determina las contribuciones omitidas a que hay lugar.

Al respecto, el Pleno de la SCJN declaró la inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA por vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Para tal efecto, emitió la tesis jurisprudencial P./J.4/2010, cuyo rubro es el siguiente: "ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA".

De la jurisprudencia en cuestión se desprende que el artículo 152 de la LA, al no establecer un plazo para que se emita el oficio de irregularidades, tratándose de mercancías de difícil identificación, viola la garantía de seguridad jurídica, puesto que permite a las autoridades determinar el momento en el que se debe emitir dicho oficio, sin constreñirse a un plazo para tal efecto.

La citada norma permitía que la autoridad actuara con arbitrariedad, pues podía escoger, bajo el criterio que más le conviniera, el momento en el cual comenzara a correr el plazo del procedimiento fiscalizador.

Cabe señalar que previo a la emisión de la jurisprudencia en cuestión, había dos criterios encontrados (emitidos por la Primera y Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal), que contendieron y dieron lugar al criterio definitivo del Pleno. Estos criterios fueron los siguientes:

Tesis 1ª./J.40/2009 de la Primera Sala con rubro: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN SOBRE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO CIERTO PARA QUE LA AUTORIDAD EMITA Y NOTIFIQUE EL ACTA DE OMISIONES O IRREGULARIDADES, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA".

Tesis 2ª./J. 179/2008 de la 2ª Sala con rubro: "ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

El Pleno de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 56/2008, consideró que sí existió contradicción de tesis de ambas Salas puesto que examinaron cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adoptaron posiciones discrepantes.

Así, el Pleno estableció que el criterio a prevalecer es la inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA por violar principio de seguridad jurídica, emitiendo para tal efecto la jurisprudencia P./J.4/2010 antes aludida.

El Pleno señaló las siguientes consideraciones para declarar la inconstitucional del artículo 152 de LA:

a) Cuando se trata de mercancías de difícil identificación, al momento de llevar a cabo el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, la autoridad puede tomar muestras de las mismas para poder determinar su naturaleza, composición, etcétera.

b) Si una vez realizado el análisis de las muestras, el resultado que arroja permite a la autoridad detectar irregularidades entre lo declarado por el particular y la mercancía que efectivamente importó o exportó, deberá levantar un acta o escrito en que consigne tales irregularidades, cuya notificación da inicio al procedimiento previsto en el propio artículo 152 de la LA, en el que puede comparecer el interesado a defenderse a través del ofrecimiento de pruebas y la formulación de alegatos.

c) El artículo 152 de la LA no establece plazo para que la autoridad dé a conocer el resultado de la toma de muestras de la mercancía presentada para reconocimiento, es decir, no pone límite temporal a la autoridad para que haga del conocimiento del particular el resultado del muestreo y las irregularidades advertidas con motivo del mismo, lo cual resulta violatorio del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional.

d) No es obstáculo que la Segunda Sala en la resolución de la contradicción de tesis 114/2008-SS, señale que la elaboración y notificación del acta de irregularidades debe realizarse dentro del término de cuatro meses a partir de que la autoridad tiene los resultados del análisis de las muestras tomadas de las mercancías de difícil identificación, ya que ese plazo no está previsto en la LA.

Jurisprudencia que pretende contravenir lo dispuesto por aquella emitida por el Pleno de la SCJN que declara la inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA

Resulta de suma relevancia comentar el contenido de la tesis XI. 5o. (III Región) J/2 (9ª.), emitida por el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán, de rubro: *"ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA. NO OBSTANTE QUE EXISTE JURISPRUDENCIA EN EL SENTIDO DE QUE ES INCONSTITUCIONAL ESA NORMA JURÍDICA, AL HABER LAGUNA, POR NO ESTABLECER PLAZO PARA NOTIFICAR AL INTERESADO EL ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS*

DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, NO SE CAUSA PERJUICIO A ÉSTE, CUANDO SE LE APLICA EL ARTÍCULO REFERIDO PERO INTEGRADO EN EL PLAZO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA POR UNIFICACIÓN.”

Dicha tesis fue emitida con motivo de lo resuelto en la jurisprudencia 2a./J. 179/2008 de la Segunda Sala de la SCJN previamente indicada (que contendió con una diversa de la Primera Sala).

Esta jurisprudencia “unificadora”, como incorrectamente la denomina el propio Tribunal Colegiado que la emitió, tiene como sustento las siguientes consideraciones:

a) Reconoce el tribunal colegiado en primer lugar que el Pleno de la SCJN, emitió la jurisprudencia por contradicción de tesis P./J. 4/2010, en la que establece como criterio jurídico obligatorio que el artículo 152 contiene una laguna de ley, en cuanto al plazo para notificar el acta de irregularidades tratándose de mercancías de difícil identificación, por lo que es inconstitucional por violar la garantía de seguridad jurídica y, en consecuencia esa norma no se debe aplicar en perjuicio del gobernado.

b) Sin embargo, existe la jurisprudencia por contradicción de tesis número 2a./J. 179/2008, resuelta por la Segunda Sala del Máximo Tribunal, que constituye otro criterio obligatorio.

c) De tal suerte que hay dos efectos de la jurisprudencia que han sido reconocidos por la doctrina preponderante: el primero negativo, que implica la no aplicación del precepto declarado inconstitucional y el segundo positivo, consistente en establecer la norma que debe regir ante la laguna existente en la ley declarada inconstitucional, para que sea conforme a la norma integrada y no a la que contiene la laguna, que se decida el caso que se plantee.

d) De la primera jurisprudencia (P./J. 4/2010) sobre constitucionalidad y la segunda (2a./J. 179/2008) sobre legalidad, se desprende que aun cuando es cierto que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA, tiene como efecto que se desaplique al haber sido valorada injusta por existir laguna en cuanto al plazo de mérito; sin embargo, existe la jurisprudencia por unificación o contradicción de criterios sobre legalidad, mediante la cual, en un procedimiento de autointegración a través de la analogía, se colmó la laguna de ley de referencia y, por ende, intrínsecamente constituye una

norma de carácter positivo que indudablemente reemplaza a la norma declarada inconstitucional.

e) Además, la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad del artículo 152 de la LA, no supera el criterio obligatorio sobre legalidad emitido por la Segunda Sala del Máximo Tribunal, en razón de que el criterio obligatorio que resulta de una jurisprudencia por contradicción, se define atendiendo a los criterios jurídicos que contendieron y al que, como vencedor, debe prevalecer, de conformidad con la regla primera del Acuerdo 5/2003, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del PJF, dictado por el Pleno de la SCJN.

f) La jurisprudencia integradora del plazo de cuatro meses que hizo la Segunda Sala, en una nueva reflexión sobre si debían o no observarse las reglas de la caducidad en ese aspecto, no formó parte de la contradicción de tesis resuelta sobre constitucionalidad del artículo 152 de la Ley de Amparo, pues la reseña que en la ejecutoria se hizo a la jurisprudencia número 179/2008 tuvo la finalidad de evidenciar el punto de vista de la Segunda Sala, en cuanto a demostrar que no obstante que abandonaba el criterio jurídico de que era aplicable el plazo de la caducidad previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, seguía sosteniendo la existencia de un plazo (el integrado, de cuatro meses).

g) Por otra parte, menciona el Quinto Tribunal Colegiado en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal, por considerar que contiene una laguna, el efecto de tal declaración necesariamente debe ser positivo, es decir, establecer, en su momento, la norma que debe regir ante la laguna existente en la ley declarada inconstitucional, por lo que a partir de la fecha en que quedó integrada la laguna que se contenía en el artículo 152 de la LA, los procesos aduaneros en que se aplique la porción normativa integrada no puede causar perjuicio al gobernado, ya que no queda al arbitrio de la autoridad administrativa el tiempo en que debe emitir y notificar el acta de irregularidades tratándose de mercancías de difícil identificación y, por ende, no se viola el principio constitucional de seguridad jurídica.

En resumen, dicho criterio señala que las jurisprudencias P./J.4/2010 del Pleno de la SCJN y 2ª./J.179/2008 de la Segunda Sala del Máximo Tribunal son criterios que si bien pueden ser contradictorios, debe aplicarse el que resulte “unificador”, esto es, aquel que supla la laguna prevista en la ley.

Señala el Quinto Tribunal Colegiado en mención, que el criterio que colma la laguna de ley constituye una norma de carácter positivo que reemplaza a la norma declarada inconstitucional, por lo que en el caso debe prevalecer la jurisprudencia 2ª./J.179/2008 de la Segunda Sala del Máximo Tribunal, conforme a la cual existe un plazo de cuatro meses para emitir el acta de irregularidades dentro del procedimiento aduanero.

La tesis de jurisprudencia número XI. 5o. (III Región) J/2 (9ª.) del citado tribunal colegiado, parte de un análisis totalmente deficiente de dicho tribunal y de premisas falsas, por lo que de ninguna manera debía ser tomado en cuenta por nuestros juzgadores.

Lo anterior, toda vez que la jurisprudencia 2ª./J.179/2008 de la Segunda Sala SCJN, tal como ha quedado precisado anteriormente, fue materia de la contradicción de tesis 56/2008 resuelta a través de la jurisprudencia P./J.4/2010 del Pleno.

Es decir, el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito llega a una conclusión que parte de un análisis limitado, incompleto e incluso irresponsable, puesto que pasa por alto que la jurisprudencia P./J.4/2010 del Pleno se emitió con motivo de una contradicción de tesis, en la que precisamente participó por una parte la tesis 2ª./J.179/2008 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, contra un criterio de la Primera Sala.

De haber hecho un análisis con un mínimo de seriedad del criterio del Pleno, el citado tribunal colegiado habría advertido que el mismo resolvió la contradicción de criterios de ambas Salas del Máximo Tribunal, dentro de los cuales participó el criterio “unificador” de la Segunda Sala (como incorrectamente lo denomina el Tribunal Colegiado), estableciendo el criterio que debía prevalecer.

Es de señalarse que la jurisprudencia tesis XI 5o. (III Región) J/2 (9ª.) antes aludida, aunado a que se emitió a partir de una falta de análisis a la resolución a la contradicción de tesis 56/2008-PL de parte del Pleno de la SCJN, jerárquicamente no puede prevalecer sobre el criterio jurisprudencial P./J.4/2010 del Pleno de dicho Supremo Tribunal.

Finalmente, la contradicción de Tesis 114/2012 pone fin a toda esta discusión planteada respecto de que criterio prevalece al resolver que la jurisprudencia 2ª./J.179/2008 efectivamente fue superada por el criterio plenario P./J. 4/2010.

Decreto por el que se reforma el artículo 152 de la LA

El 27 de enero de 2012, fue publicado en el DOF el “Decreto por el que se reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera”, con la finalidad de colmar la laguna legal que tal disposición contenía, señalando el plazo al que deben constreñirse las autoridades fiscales para emitir el oficio de irregularidades a que haya lugar, derivado del reconocimiento aduanero practicado a mercancías de difícil identificación.

Es de señalarse que en el transitorio Segundo de tal Decreto se establece que los despachos, las operaciones y los procedimientos en trámite, deben ser concluidos conforme a las disposiciones vigentes al momento de su iniciación.

De ahí que la disposición aplicable a los procedimientos es aquella vigente al momento en que se realizaron los despachos aduaneros.

REFORMA AL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El 13 de julio de 2012, mediante decreto publicado en el DOF se reforman diversas disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El principal cambio que introduce esta reforma consiste en la reestructuración de las Unidades Administrativas Centrales, con la finalidad de crear la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE).

La mayoría de las facultades otorgadas a esta nueva unidad administrativa, provienen de las facultades que solían poseer otras administraciones centrales.

Principales Facultades de la AGACE

A continuación se listan las facultades más relevantes y se especifica de qué administración fueron eliminadas, para poder incluirse en la presente:

1. Analizar y dar seguimiento, a las operaciones de comercio exterior en las que se presuma la comisión de cualquier ilícito, así como investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia, facultad que antes poseía la ahora eliminada ACCG.

2. Autorizar y, en su caso, modificar, renovar, suspender o cancelar la inscripción en el registro del despacho de mercancías de las empresas, así como administrar dicho registro, anteriormente a cargo de la ACRA.
3. Autorizar, modificar, prorrogar, renovar, cancelar o suspender la inscripción en el registro de empresas, resolver otros asuntos relacionados con tales autorizaciones y administrar dicho registro, facultad que actualmente se comparte con la ACNA.
4. Verificación de mercancías de transporte, de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, de aeronaves y embarcaciones; la vigilancia y custodia de los recintos fiscales y fiscalizados y de las mercancías depositadas en ellos, y verificar el domicilio que los contribuyentes declaren en el pedimento, facultad que antes tenían la ACCG, ACOA, ACCE y la ACFCE.
5. Realizar actos de fiscalización tales como:
 - a. Recibir y requerir que los particulares, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, o a contadores, que exhiban y proporcionen la contabilidad, avisos, declaraciones, pedimentos, manifestaciones y demás datos que se les soliciten;
 - b. Emitir los oficios de observaciones, revisar los dictámenes que se formulan para efectos aduaneros y el oficio de conclusión de la revisión;
 - c. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras para:
 - i. comprobar, inscribir y actualizar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes;
 - ii. verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales;

- iii. comprobar la legal posesión, propiedad, tenencia, estancia o importación de las mercancías que vendan;
- iv. comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones; y
- v. Verificar el cumplimiento de las obligaciones relativas a la propiedad intelectual e inclusive industrial.

Dichas facultades anteriormente pertenecían a la ACCG, ACOA, ACCE y a la ACFCE.

6. Continuar con la práctica de los actos de fiscalización que hayan iniciado otras autoridades fiscales, comunicando a los contribuyentes la sustitución de la autoridad para la comprobación de las obligaciones fiscales y aduaneras y reponer dicho procedimiento de conformidad con las disposiciones aplicables, facultad importante por todas las Administraciones Centrales que Pierden Facultades o bien son eliminadas y sustanciaban algún procedimiento.
7. Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades o que no cuenten con controles volumétricos, facultad que pertenecía a la ACCE y a la ACFCE.
8. Ordenar, practicar y levantar el embargo precautorio o aseguramiento en los casos en que la ley lo señale, así como en su caso, poner a disposición de los interesados los bienes, la cual estaba a cargo de la ACCG, la ACOA, la ACCE y a la ACFE.
9. Ordenar, practicar o levantar la retención, persecución, embargo precautorio o aseguramiento de las mercancías, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera, o inclusive por cualquier otra regulación o restricción no arancelaria; tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera que deriven del ejercicio de esta facultad; declarar

que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal, y liberar las garantías otorgadas respecto de la posible omisión del pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados, facultad que por virtud de la reforma se elimina de la ACCG, la ACIFA y ACOA.

10. Determinar las contribuciones o aprovechamientos de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente a cargo de contribuyentes y demás obligados, así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derivado del ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo o cuando ello sea necesario, y determinar los accesorios que correspondan en los supuestos antes señalados, esta era facultad de las eliminadas ACCG y de la ACCE.
11. Tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal con motivo de operaciones de comercio exterior, así como solicitar documentación para verificar dicha procedencia y, en su caso, determinar las diferencias, función que tenía la ACFCE.
12. Determinar y liquidar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos derivados de las solicitudes de devolución o de las compensaciones realizadas por concepto de las operaciones de comercio exterior que realicen, esta facultad solía estar a cargo de la ACFCE.

Otros cambios

Junto con esta Unidad Administrativa General, se crean Unidades Administrativas Regionales de Auditoría de Comercio exterior, sustituyendo a las administraciones locales de Auditoría Fiscal, las cuales tienen la mayoría de las facultades antes mencionadas con excepción del registro del despacho de mercancías de las empresas y el registro de empresas certificadas.

Inmersa dentro de los artículos transitorios encontramos la determinación de substitución de competencias de las antiguas unidades administrativas.

Lo anterior con la excepción de los PAMA iniciados con motivo de una orden de embargo en términos del artículo 151, antepenúltimo párrafo de la LA, los cuales seguirán siendo atendidos por la unidad administrativa que los inició.

A grandes rasgos estos son los cambios más trascendentes que realizó la reforma, dejando a salvo pequeños cambios, como la posibilidad de autorizar al personal adscrito al SAT para portar armas, y la eliminación de la autorización para estudiar y resolver las objeciones que se formulen respecto a la PTU de las empresas, a cargo de la Administración Central de Análisis Técnico Fiscal y la Administración Central de Planeación y Programación.

CRITERIOS NORMATIVOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR

Mediante oficio 600-05-03-2012-72572 del 19 de diciembre de 2012, se da a conocer la Segunda Parte del Boletín 2012 que compila los criterios normativos en materia de comercio exterior y aduanal.

A continuación se listan estos de acuerdo al ordenamiento que regulan y la materia sobre la que versan, haciéndose una breve síntesis de cada uno de ellos.

Ley Aduanera. IMMEX

a) Periodo para el cierre de pedimento consolidados con cambios de régimen.- Las empresas con programa para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX), que realicen operaciones con pedimentos consolidados, para presentar el pedimento de cambio de régimen de las mercancías que hubieran entregado a otras empresas durante la semana o mes inmediato anterior, tienen que hacerlo dentro de la misma semana o mes en que se presente el pedimento de importación temporal consolidado⁸⁸.

b) Inicio del plazo de permanencia en territorio nacional de las mercancías importadas temporalmente al amparo del programa IMMEX.- Se establece que el inicio del referido plazo; para retornar las mercancías al extranjero en el mismo estado, comienza a correr una vez activado el mecanismo de selección automatizado, cumplidos los requisitos y las formalidades del despacho aduanero de las mercancías y

⁸⁸ Criterio 1/2012/LA.

entregadas las mercancías al interesado. Y en el caso de las importadas temporalmente mediante pedimento consolidado, el cómputo del plazo referido inicia a partir del día en que se presente el pedimento⁸⁹.

c) Los contenedores y cajas de tráiler importados al amparo de un programa IMMEX.- Se determina que estos únicamente podrán transportar en territorio nacional, las mercancías importadas al amparo del mismo programa o aquellas que conduzcan para su exportación⁹⁰.

d) Autorización única por la que se otorgue un plazo para cambiar de régimen o retornar al extranjero las mercancías importadas temporalmente.- No procederá esta autorización, que se puede otorgar para que las empresas cuyo Programa IMMEX haya sido cancelado, cuando el plazo de permanencia en el país se haya vencido antes de la cancelación⁹¹.

Importación

a) Legal estancia en el territorio nacional de los vehículos automotores armados con autopartes.- No se considerará que se acredita la legal tenencia y estancia en territorio nacional de estos, con los pedimentos que únicamente acreditan la legal importación de las autopartes⁹².

b) Importación temporal del menaje de casa de propiedad de estudiantes y residentes temporales.- No se requiere autorización para esta importación y únicamente se deberá cumplir ante la aduana con los requisitos del artículo 140 del Reglamento de la Ley Aduanera⁹³.

c) Importaciones temporales cuyo plazo de retorno al extranjero haya vencido.- Quienes pretendan efectuar el retorno de automóviles, tractocamiones y otros vehículos de carga similares, que fueron importados temporalmente y no hayan retornado al extranjero dentro del plazo señalado por la Ley Aduanera, podrán efectuar dicho retorno

⁸⁹ Criterio 11/2012/LA.

⁹⁰ Criterio 19/2012/LA.

⁹¹ Criterio 26/2012/LA.

⁹² Criterio 4/2012/LA.

⁹³ Criterio 16/2012/LA.

en forma espontánea sin la aplicación de sanciones, mediante la autorización de la Administración Local Jurídica o de la Administración General de Grandes Contribuyentes en el caso de residentes en el extranjero⁹⁴.

d) Merma no se encuentran condicionadas a la destrucción de los desperdicios.- No se deberá considerar que estas se encuentran "importadas definitivamente" hasta que se efectúe la destrucción de los desperdicios, al momento de consumirse o perderse esta parte de la mercancía en el desarrollo del proceso productivo, deja de existir y no puede encontrarse sujeta a ningún régimen aduanero⁹⁵.

e) Base Gravable de la mercancía que se extrae de depósito fiscal para importarse de manera definitiva.- La base gravable del impuesto al valor agregado en el caso de estas mercancías, se determinará tomando en cuenta el valor en aduana de la mercancía manifestado en el pedimento de introducción a depósito fiscal y la suma de todas las contribuciones actualizadas⁹⁶.

f) Importación de mercancía perecederas o de fácil descomposición por única vez.- Se establece que las autorizaciones de estas importaciones, sin haber concluido el trámite de inscripción o estando suspendidas en el Padrón de Importadores, se considerarán como mercancías perecederas o de fácil descomposición, los medicamentos que requieran refrigeración, vacunas y órganos de trasplante para humanos, así como todas aquellas de origen animal o vegetal, no se considerarán perecederos los alimentos semiprosesados, procesados o que contengan algún preservativo⁹⁷.

g) Actualización de las cuotas compensatorias de las mercancías que se encuentran en depósito ante la aduana.- Se regula que debe efectuarse dentro del mes siguiente al depósito, o dentro de los dos meses siguientes cuando se trate de aduanas de tráfico marítimo, por lo que al retirar las mercancías para su importación definitiva después de los plazos citados, se deberán actualizar tanto los impuestos al comercio exterior como las cuotas compensatorias desde el momento en que

⁹⁴ Criterio 17/2012/LA.

⁹⁵ Criterio 21/2012/LA.

⁹⁶ Criterio 23/2012/LA.

⁹⁷ Criterio 24/2012/LA.

debió efectuarse el pago. Las cuotas compensatorias deberán actualizarse a partir del vencimiento de los plazos y hasta que el mismo se realice, mientras que los impuestos al comercio exterior, deberán actualizarse a partir de la fecha a que se refiere el artículo 56 de la Ley Aduanera⁹⁸.

h) Valor aduanal del soporte que contenga algún software, información electrónica o instrucciones.- Se determina que este será, el valor del mismo o el que señale el importador en la factura del software, información electrónica o instrucciones⁹⁹.

i) Transferencias o enajenaciones de la propiedad de mercancías importadas temporalmente.- Para la excepción por virtud de la cual la propiedad o el uso de estas mercancías, solo se comprenderán las transferencias o enajenaciones que se realicen en territorio nacional¹⁰⁰.

j) Mercancías importadas con aranceles estacionales preferenciales.- Se establece la excepción en tratándose de estas, en el caso en que la base gravable se haya determinado utilizando el arancel estacional preferencial que se encontraba vigente en la fecha de pago y las mercancías se presenten a despacho aduanero fuera del plazo que establece dicho arancel, el mismo resulta aplicable, siempre que el citado despacho se realice dentro de los tres días siguientes a aquél en que se efectúe el pago o veinte días para aquellas mercancías que arriben por ferrocarril¹⁰¹.

Exportación

a) Retorno de mercancías exportadas definitivamente.- No se necesita autorización para el retorno de estas, salvo tratándose de prórrogas¹⁰².

b) Exportación o retorno de mercancía.- No se considera como tal la mercancía enviada a la zona económica exclusiva situada fuera del

⁹⁸ Criterio 29/2012/LA.

⁹⁹ Criterio 31/2012/LA.

¹⁰⁰ Criterio 35/2012/LA.

¹⁰¹ Criterio 41/2012/LA.

¹⁰² Criterio 10/2012/LA.

mar territorial, ya que se considera como territorio nacional para efectos fiscales¹⁰³.

c) Inicio del cómputo del plazo para el pago del impuesto general de importación.- Para efectos de las mercancías nacionales o nacionalizadas, no deberá haber transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional; plazo que computará a partir de la fecha de activación del mecanismo de selección automatizado consignado en el pedimento y cuando sean pedimentos consolidados, a partir de la fecha de pago¹⁰⁴.

Tratados Internacionales

a) Régimen de importación temporal de mercancías exceptuadas del artículo 303 del TLCAN.- Se considera la mercancía no originarias que se importen al amparo de un programa de diferimiento de aranceles, para someterse a reempaque y ser reexportados se les aplica la norma del artículo 303 del TLCAN, por la que ninguna de las Partes podrá rembolsar el monto de aranceles aduaneros pagados, ni eximir o reducir el monto de aranceles aduaneros adeudados, en relación con un bien importado a su territorio. En cambio si se somete a un proceso de ensamble, se considera este como un proceso de producción y no les será aplicable la obligación antes citada¹⁰⁵.

b) Preferencias arancelarias.- La aplicación de estas por tratados o acuerdos comerciales que México tenga en vigor, cuando al ingreso no se contaba con el documento con el que se certifique el origen de las mercancías, procederá la rectificación de dicho pedimento a efecto de que al momento de realizar la extracción de mercancías del régimen de depósito fiscal, se pueda hacer uso del trato arancelario preferencial aplicándose la preferencia arancelaria que hubiera estado vigente a la fecha de entrada al país y que a la fecha de pago del pedimento de rectificación, el certificado de origen continúe vigente¹⁰⁶.

¹⁰³ Criterio 14/2012/LA.

¹⁰⁴ Criterio 36/2012/LA.

¹⁰⁵ Criterio 5/2012/LA.

¹⁰⁶ Criterio 32/2012/LA.

Procesal

a) Mercancías procedentes de un país sujeto a una cuota compensatoria provisional o definitiva.- Se establece que si durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o el ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad aduanera detecta un embarque que contenga estas mercancías, deberá embargar precautoriamente la totalidad de las mercancías, por considerarse que son originarias de dicho país, tomando en consideración que en cada una de las partidas del pedimento se deberán declarar entre otros datos, la clave del país de origen o donde se produjeron los bienes¹⁰⁷.

b) Pruebas que demuestran la salida de mercancía del territorio nacional para permanecer en el extranjero.- Estas solamente demuestran el cumplimiento de las formalidades que requiere el despacho de las mercancías para su exportación, sin embargo, no pueden considerarse como prueba plena para demostrar que las mercancías salieron del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado¹⁰⁸.

c) De una orden de visita domiciliaria se pueden derivar varios procedimientos.- Cuando con motivo de una orden de visita domiciliaria las autoridades aduaneras encuentren la referida mercancía, procederán a embargarla precautoriamente, dando inicio al procedimiento administrativo en materia aduanera, mismo que deberá ser resuelto en un plazo que no excederá de 4 meses. Esta resolución será independiente de la que se dicte con motivo de la visita domiciliaria y puede dar lugar a otras acciones contra el visitado¹⁰⁹.

d) Rectificación de irregularidades.- En el caso de la posibilidad de rectificar datos, para no incurrir en las infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones, existen datos no rectificables¹¹⁰.

e) Integración del expediente para efectos de emitir en el plazo de 4 meses la resolución de procedimientos administrativos de los artículo

¹⁰⁷ Criterio 3/2012/LA.

¹⁰⁸ Criterio 6/2012/LA.

¹⁰⁹ Criterio 18/2012/LA.

¹¹⁰ Criterio 20/2012/LA.

152 y 153 de la Ley Aduanera.- Las autoridades aduaneras emitirán la resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, interpretado esto de la siguiente manera:

- (i) Cuando se presenten pruebas que no requieran desahogo o cuando no se presenten, a partir del día siguiente a aquél en que concluya el plazo de diez días para ofrecerlas;
- (ii) Cuando se presenten pruebas que requieran desahogo, a partir del día hábil siguiente a aquél en que se haya desahogado; y
- (iii) en el caso de pruebas fuera del plazo para su presentación, a partir del día hábil siguiente a aquél en que concluya dicho plazo, valorándose únicamente aquéllas que por jurisprudencia o criterios normativos de aplicación obligatoria se deban valorar, siempre que no se hubiese emitido resolución definitiva¹¹¹.

f) Valoración de los documentos de origen de las mercancías.- La documentación con base en la cual se determine el origen, podrá valorarse aun vencido el plazo de diez días para presentar pruebas, siempre que no se hubiera emitido la resolución definitiva¹¹².

Donaciones

a) Desvirtuación de los propósitos que motivaron el beneficio al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal.- Se entiende que se desvirtúan los propósitos cuando los organismos públicos y personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, enajenen a personas distintas a ellas, mercancías que les fueron donadas, no obstante que la remuneración recibida sirva para la consecución de sus objetivos¹¹³.

¹¹¹ Criterio 39/2012/LA.

¹¹² Criterio 40/2012/LA.

¹¹³ Criterio 9/2012/LA.

b) Patrimonio, mercancías donadas por extranjeros.- Para efectos de las mercancías para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, de investigación, de salud pública o de servicio social donadas a organismos públicos, así como personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta y que importen estos, se entenderá que forman parte del patrimonio de éstas, por el simple hecho de recibirlas¹¹⁴.

Depósitos

a) Improcedencia de la sustitución de mercancías.- No procede esta cuando la autoridad aduanera exija al depositario la entrega de las mercancías que han pasado a propiedad del Fisco Federal y el depositario argumente que no puede realizarla porque están deterioradas, no se encuentran aptas para su funcionamiento, no las tiene en su poder o no se encuentran en las condiciones en que le fueron entregadas¹¹⁵.

b) Autorización posterior para un Programa de Promoción Sectorial.- Se establece que en aquellos casos en que con fecha posterior a la del trámite del pedimento con el cual se destinó la mercancía al régimen de depósito fiscal, se obtenga esta autorización, procederá la rectificación de dicho pedimento para asentar la tasa vigente que corresponda al Programa de Promoción Sectorial¹¹⁶.

c) Plazos de almacenamiento gratuito de los recintos fiscalizados.- Estos por ministerio de ley, sin perjuicio del ya establecido podrán otorgar un plazo mayor a los señalados en dicho artículo, cuando así lo establezcan en sus contratos de prestación de servicios¹¹⁷.

Diversos

a) Cancelación de Patente de Agente Aduanal.- En estos casos, cuando el agente aduanal declare datos inexactos en el pedimento o

¹¹⁴ Criterio 13/2012/LA.

¹¹⁵ Criterio 7/2012/LA.

¹¹⁶ Criterio 30/2012/LA.

¹¹⁷ Criterio 33/2012/LA.

factura en el caso de pedimentos consolidados, procederá la cancelación de Patente de Agente Aduanal¹¹⁸.

b) Enajenación de mercancía de procedencia extranjera por el Fisco o el Gobierno Federal.- Cuando el Fisco o el Gobierno Federal realice la enajenación, debe entenderse que la mercancía se encuentra legalmente en el país¹¹⁹.

c) Al reexpedir mercancías, no se pagarán recargos.- Quienes reexpidan mercancías de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional, solamente estarán obligados a cubrir las diferencias que correspondan al impuesto general de importación y demás contribuciones que se causen, actualizadas conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, sin que proceda el pago de recargos¹²⁰.

Reglamento a la Ley Aduanera. Importación

a) Importación de menaje de casa.- En el caso de que el segundo menaje de casa sea importado después de haber pasado un año de la importación de un primero, se le deberá dar el tratamiento de una primera importación sin relacionarlo con el anterior¹²¹.

b) Cantidades determinadas a favor por concepto de impuestos al comercio exterior.- Dichas cantidades que los importadores determinen a su favor y que se pretendan compensar, no pueden ser objeto de actualización, toda vez que la ley no lo establece¹²².

Donaciones

a) La donación de mercancías importadas temporalmente al Fisco Federal.- Se establece que estas deben realizarse dentro del plazo que las mismas tengan autorizado para su importación temporal, pues de lo contrario se encontrarían de manera ilegal en el país¹²³.

¹¹⁸ Criterio 12/2012/LA.

¹¹⁹ Criterio 27/2012/LA.

¹²⁰ Criterio 28/2012/LA.

¹²¹ Criterio 8/2012/RLA.

¹²² Criterio 38/2012/RLA.

¹²³ Criterio 37/2012/RLA.

b) Autoridades competentes.- En el caso de las solicitudes para donar al Fisco Federal mercancía importada temporalmente son: la Administración General Jurídica a través de sus Administraciones Locales, o la Administración General de Grandes Contribuyentes¹²⁴.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Importación

a) Exención del pago de IVA de las mercancías importadas conforme a la Regla 8ª.- Del conjunto de productos importados que estén comprendidos dentro de la fracción arancelaria 98.02, que se consideran como completos o terminados por virtud de la Regla 8ª de las Complementarias de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, podrán estar individualmente exentos del pago de IVA, si la fracción arancelaria de alguno de los productos asentada en el campo de observaciones del permiso previo de importación correspondiente se encuentra en el Anexo 27 (el cual establece los productos exentos de IVA)¹²⁵.

b) Los suplementos alimenticios.- Para efectos de determinar las excepciones y tasas diferenciadas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estos no se consideran como productos destinados a la alimentación, por lo que no están sujetos a la tasa del 0% en su enajenación, ni exentos en su importación¹²⁶.

Depósitos

- **Retención del impuesto al valor agregado.**- En la adquisición de mercancías que se encuentran en depósito fiscal, que enajenen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las personas físicas o morales que adquieran el bien están obligadas a efectuar esta retención en primer lugar por la enajenación de bienes por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y en segundo lugar por la importación definitiva al país, que se actualiza al extraer las mercancías del depósito fiscal¹²⁷.

¹²⁴ Criterio 42/2012/RLA.

¹²⁵ Criterio 2/2012/LIAV.

¹²⁶ Criterio 43/2012/LIAV.

¹²⁷ Criterio 22/2012/LIAV.

IMMEX

- Retención del impuesto al valor agregado.- La obligación de retener el impuesto que se les traslade del previsto en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor agregado actualmente solo se puede actualizar en unos de sus tres supuestos, por no existir un programa de proveedores nacionales, este es el caso de las personas morales que cuenten con programa IMMEX, ya que por decreto fueron relevadas de contar con dicho programa. Por tanto las referidas personas morales deben realizar la retención del IVA que se les traslade¹²⁸.

Base Gravable

- Base gravable del impuesto al valor agregado.- Se establece que el derecho de Trámite Aduanero forma parte de esta y constituye un gravamen que se tiene que pagar con motivo de la importación¹²⁹.

Código Fiscal Federal

- Pago espontáneo en caso de rectificación al pedimento.- No existe pago espontáneo, cuando se presente la rectificación al pedimento y se haya notificado a una de las partes el inicio de facultades de comprobación, aun si el importador presenta el pago correspondiente con la rectificación al pedimento¹³⁰.

TESIS COMERCIO EXTERIOR

SEJUFE

Suspensión de beneficios del TLCAN.- El TLCAN establece que si existiere alguna controversia entre las partes que conforman el Tratado, procurarán llegar a un acuerdo con base en una negociación de buena fe entre las partes en la cual podrán someterse a un procedimiento arbitral para solucionar dicha controversia. Si no existiere solución, la parte reclamante podrá suspender los beneficios de efecto equivalente al motivo de la controversia hasta que alcancen un acuerdo sobre la resolución de ese conflicto comercial.

¹²⁸ Criterio 25/2012/LIAV.

¹²⁹ Criterio 34/2012/LIAV.

¹³⁰ Criterio 15/2012/CFF.

Mediante tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN, se estableció que el Presidente de la República cuenta con las facultades legales para suspender los beneficios establecidos en el TLCAN como contramedida por el incumplimiento de una de la partes y a fin de asegurar el cumplimiento efectivo del mismo¹³¹.

Asimismo, la propia Sala estableció la forma en que se debe implementar dicha suspensión, señalando que el Estado afectado procurará primero, suspender los beneficios dentro del mismo sector o sectores afectados por la medida pudiendo, en segundo lugar, suspender beneficios en otros sectores si considera que no es factible o eficaz suspender beneficios en el sector afectado¹³².

En ambos supuestos consideramos correcta la interpretación de la Sala, ya que nuestra constitución faculta al Presidente de la Republica para establecer dichas medidas cuando se estime urgente, máxime que lo que se pretende en dicho tratado es la regulación y cumplimiento de los acuerdos pactados en él, por lo que por otra parte, consideramos que permitir la suspensión de beneficios en otros sectores motiva a una rápida solución a una posible controversia.

Principio de inmediatez en el acta de irregularidades

Mediante tesis aislada, un TCC resolvió que si bien el acta de irregularidades que se levanta con motivo del reconocimiento aduanero debe levantarse acorde con el principio de inmediatez, esta puede iniciarse un día y concluirse al día siguiente, siempre que se haya actuado de manera continua e ininterrumpida¹³³.

¹³¹ TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. EL EJECUTIVO FEDERAL TIENE FACULTAD PARA SUSPENDER LOS BENEFICIOS DE EFECTO EQUIVALENTE A QUE SE REFIERE SU ARTÍCULO 2019. Tesis Aislada 1a. LXIII/2012 (10a.), visible en SEJUFÉ, Abril de 2012, página 885.

¹³² TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. LA SUSPENSIÓN DE BENEFICIOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2019, PUEDE APLICARSE TANTO EN EL SECTOR DE DONDE SURTIÓ EL DESACUERDO, COMO EN SECTORES DIVERSOS, SEGÚN LO ESTIME LA PARTE RECLAMANTE. Tesis Aislada 1a. LXII/2012 (10a.), visible en SEJUFÉ, Decima Época, Abril de 2012, página 885.

¹³³ ACTA DE IRREGULARIDADES ADVERTIDAS CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO. NO SE INFRINGE EL PRINCIPIO DE INMEDIATEZ QUE LA RIGE POR INICIARSE EN UN DÍA Y CONCLUIRSE AL SIGUIENTE, SIEMPRE QUE SE HAYA ACTUADO CONTINUA E ININTERRUMPIDAMENTE. Tesis Aislada I.1o.(I Región) 3 A (10a.), visible en SEJUFÉ y su gaceta, Decima Época, Abril de 2012, página 1666.

En nuestra opinión, consideramos esta tesis contradice diversos precedentes establecidos por el TFJFA, en los que claramente se establece que el acta de irregularidades deberá iniciarse y concluir en el mismo día, lo cual a nuestra consideración es el único criterio que protege la seguridad jurídica y no obstaculiza la importación y exportación de bienes.

Medio documental idóneo para acreditar una revisión

Las visitas domiciliarias tienen como finalidad verificar la existencia de mercancía de procedencia extranjera, por lo cual, al inicio de sus facultades de comprobación se desconoce si se encontrará o no el tipo de mercancías referido, si se generarán obligaciones a cargo del visitado, así como, el periodo por el que éste pueda estar sujeto a dichas obligaciones.

Mediante tesis aislada emitida por un TCC se resolvió que las órdenes de visita domiciliaria no son el documento idóneo para que la autoridad determine una nueva visita, puesto que no es sino hasta el acta final de la visita practicada, que se puede conocer la información descubierta en la visita con toda certeza¹³⁴.

Submaquila y su aviso ante la autoridad aduanera

La LIVA considera como exportación de bienes o servicios las operaciones de maquila y submaquila, por lo que las empresas residentes en el país que realicen dichas actividades calcularan el IVA aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios que exporten.

Mediante tesis aislada un TCC resolvió que no es motivo legal para dejar de aplicar en favor del contribuyente dicha tasa del 0%, cuando se presenta de manera espontánea el aviso correspondiente en donde se acreditan los servicios de submaquila para exportación; siempre y cuando esto se haga antes de la solicitud de devolución de IVA¹³⁵.

¹³⁴ VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. ES EL ACTA FINAL Y NO LA ORDEN RELATIVA EL MEDIO DOCUMENTAL A TRAVÉS DEL CUAL SE INFIERE CON PRECISIÓN EL OBJETO MATERIAL DE LA FISCALIZACIÓN Y EL PERIODO QUE COMPRENDIÓ, PARA DETERMINAR SI LA AUTORIDAD, EN UNA NUEVA VISITA, LOS REVISARÍA OTRA VEZ. Tesis Aislada I.8o.A.15 A (10a.), visible en SEJUFE y su gaceta, Decima Época, Abril 2012, página 1981.

¹³⁵ SUBMAQUILA. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 155 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA, FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO AL

Bajo nuestra perspectiva, consideramos correcta la interpretación del TCC, en razón de que el acreditamiento de los servicios prestados por el contribuyente se da antes de que se presente la solicitud de devolución del impuesto.

Procedimiento administrativo en materia aduanera y su notificación

Al momento de la verificación de mercancías la autoridad debe de levantar un acta en la que se hiciera notar las circunstancias de modo, tiempo y lugar en el que suceden los hechos, así como los requisitos establecidos en ley, en los que permitan al gobernado saber que dicho acto o procedimiento cumple con todos los requisitos legales.

Con relación a lo anterior, el TCC resolvió, mediante tesis aislada, que si un agente del Ministerio Público de la Federación pone a disposición de la autoridad mercancía de procedencia extranjera, ésta debe notificar al interesado la orden de verificación e iniciar el procedimiento administrativo desde el momento en que cuente con los elementos para ejercer sus facultades de comprobación, pues si lo hace con posterioridad, viola el principio de inmediatez¹³⁶.

Decreto en el que se modifican las tarifas de la LIGIE

La Segunda Sala de la SCJN resolvió una contradicción de tesis confirmando que es improcedente conceder la suspensión de los efectos y consecuencias de un decreto que modifica las tarifas de la LIGIE, ya que se transgrediría el orden público y el interés social, toda vez que con su emisión se pretende favorecer la economía nacional, con la

EFFECTO EN LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR APLICABLES, PERO EN FORMA ESPONTÁNEA ANTES DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN RESPECTIVA, NO ES MOTIVO LEGAL PARA INAPLICAR EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE LA TASA PREFERENCIAL DEL CERO POR CIENTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR DICHAS ACTIVIDADES. Tesis Aislada VI.1o.A.33 A (10a.), visible en SEJUE y su gaceta, Decima Época, Julio 2012, página 2076.

¹³⁶ PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA DERIVADO DE LA PUESTA A DISPOSICIÓN DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA POR UN AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN. ATENTO AL PRINCIPIO DE INMEDIATEZ, LA AUTORIDAD DEBE NOTIFICAR AL INTERESADO LA CORRESPONDIENTE ORDEN DE VERIFICACIÓN E INICIARLO DESDE EL MOMENTO EN QUE CUENTE CON LOS ELEMENTOS PARA EJERCER SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. Tesis Aislada II.4o.A.1 A (10a.), visible en SEJUE y su gaceta, Decima Época, Mayo de 2012, página 2086.

graduación o disminución de la tarifas arancelarias en la importación de diversos bienes del país¹³⁷.

Vehículos de procedencia extranjera

Mediante tesis jurisprudencial, la Segunda Sala de la SCJN resolvió, que tratándose de la internación temporal de vehículos extranjeros, la autoridad aduanera puede ejercer sus facultades de comprobación mediante la revisión del expediente formado para tal efecto, así como a través del ejercicio de cualquier facultad necesaria para formar convicción de su legal importación¹³⁸.

Ahora bien, con relación a la determinación de un crédito fiscal con motivo de irregularidades o del incumplimiento en la presentación de documentación y de las disposiciones en materia de importación de vehículos de procedencia extranjera, si el particular al que le fue determinado dicho crédito niega que la verificación que dio lugar a éste fue llevada a cabo en un recinto fiscal, ello no daría como resultado la nulidad de la resolución determinante¹³⁹.

Lo anterior, puesto que para que ello acontezca, es decir, se nulifique el oficio por medio del cual fue determinado un crédito fiscal, es necesario que el actor en un juicio de nulidad niegue la existencia del acto administrativo del cual derivó la liquidación, y la autoridad no desvirtué

¹³⁷ DECRETO QUE MODIFICA LAS TARIFAS DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN. ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN DE SUS EFECTOS Y CONSECUENCIAS AL ACTUALIZARSE EL SUPUESTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN II, INCISO G), DEL ARTÍCULO 124 DE LA LEY DE AMPARO. Jurisprudencia 2a /J. 147/2012 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XIV, Noviembre de 2012, página 1145.

¹³⁸ VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD ADUANERA, TRATÁNDOSE DE LA INTERNACIÓN TEMPORAL DE AQUÉLLOS, NO ESTÁN LIMITADAS A UNA FORMA ESPECÍFICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). Jurisprudencia 2a/J. 130/2012 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XIV, Noviembre de 2012, página 1390.

¹³⁹ VERIFICACIÓN DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. LA MANIFESTACIÓN DEL ACTOR EN EL SENTIDO DE QUE NO SE LLEVÓ A CABO EN UN RECINTO FISCAL, NO DA LUGAR A DECLARAR LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL. Jurisprudencia 2a./J. 137/2012 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XV, Diciembre de 2012, página 1033.

tal negativa; pues la efectividad de un acto administrativo sí constituye un elemento esencial para la determinación de un crédito, a diferencia de el lugar donde éste fue llevado a cabo, que no lo es.

Las opiniones de la comisión de comercio exterior no obligan o vinculan al Presidente de la República

Conforme a LCE, la Comisión de Comercio Exterior de la SE, es el órgano de consulta obligatorio de las dependencias y entidades de la administración pública federal y la encargada de emitir opiniones tanto en los asuntos de comercio exterior, como sobre la conveniencia de adoptar medidas como el establecimiento, aumento, disminución o eliminación de aranceles o preferencias arancelarias a la exportación o importación de mercancías, previo a su expedición y vigencia.

No obstante lo anterior, la opinión que da dicha Comisión no es obligatoria ni vincula al Presidente de la República, cuando ejerce las facultades extraordinarias que le confiere el artículo 131 de la CPEUM, esto es, aumenta, disminuye o suprime las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso, crea o deroga otras, restringe o prohíbe las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país¹⁴⁰.

Lo anterior resulta acertado, puesto que la razón fundamental de la atribución antes indicada al Presidente de la República, es la urgencia en el ejercicio de la potestad legislativa, la cual no debe sujetarse a procedimiento reglados que podrían tardar un tiempo considerable.

Mercancía extranjera adquirida de segunda mano por el contribuyente

Para acreditar la propiedad o legal estancia en el país de mercancías extranjeras adquiridas de segunda mano, es indispensable que los comprobantes fiscales exhibidos a la autoridad para tal efecto

¹⁴⁰ COMISIÓN DE COMERCIO EXTERIOR DE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA. LAS OPINIONES QUE EMITE NO OBLIGAN NI VINCULAN AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA CUANDO EJERCE LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS QUE LE OTORGA EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis Aislada, II.8 (I Región) 4 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro XI, Agosto de 2012, página 1665.

contengan todos los requisitos que establecen los artículos 29 y 29-A del CFF, así como la regla I.2.4.9 de la RMF, estos son, marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros¹⁴¹. Lo anterior, en virtud de que para acreditar la legal propiedad o estancia en el país debe existir certeza en la descripción de la mercancía, con los elementos descriptivos que permitan distinguirla.

La tesis en estudio resulta acertada, pues en los comprobantes fiscales se debe individualizar la mercancía que éstos amparan, a fin de poder relacionarla; sin embargo, muchas veces en la práctica las autoridades fiscales los analizan de una manera escrupulosa e inflexible, por lo que es recomendable describir la mercancía de la manera más precisa posible.

Procedencia del recurso de revisión

La LA constituye uno de los ordenamientos sustantivos que norman el comercio exterior, en cuanto a la regulación y determinación de créditos por concepto de la entrada al territorio nacional y la salida de él de mercancías, así como de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos derivados de éste o de dicha internación o extracción del país.

Con base en lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN, resuelve una contradicción de tesis, mediante la cual sustenta que la revisión fiscal procede contra las resoluciones relativas a créditos fiscales determinados con motivo del procedimiento de verificación de mercancías en transporte previsto en el artículo 152 de la LA, conforme a lo dispuesto en el artículo 63, fracción V de la LFPCA (resolución dictada en materia de comercio exterior)¹⁴².

¹⁴¹ MERCANCÍA EXTRANJERA ADQUIRIDA DE SEGUNDA MANO POR EL CONTRIBUYENTE. PARA ACREDITAR SU PROPIEDAD O ESTANCIA LEGAL EN EL PAÍS, LOS COMPROBANTES FISCALES O FACTURAS EXHIBIDAS ANTE LA AUTORIDAD DEBEN ESTABLECER TODAS LAS CARACTERÍSTICAS SEÑALADAS EN LA REGLA I.2.4.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2009. Tesis Aislada I.7o.A.41 A de TCC, Décima Época, visible en el SEJUE, Libro XI, Agosto de 2012, página 1811.

¹⁴² REVISIÓN FISCAL. ES PROCEDENTE, CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE SE PRONUNCIEN RESPECTO DE LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL PROCEDIMIENTO REGULADO POR EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA. Tesis Jurisprudencial 2a./J. 99/2012 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, página 1105.

La jurisprudencia en análisis resulta acertada, pues la materia de comercio exterior, efectivamente no se limita a lo establecido en la Ley de dicha materia, pues existen diversos ordenamiento que la regulan, como lo es la LA, la LIVA, las RGMCE, entre otras.

Responsabilidad de los agentes aduanales

La LA dispone que la responsabilidad solidaria del agente aduanal en el pago de los créditos fiscales que se generen con motivo de las importaciones y exportaciones en cuyo despacho aduanero intervenga, no se concibe en forma abierta y subjetiva (atendiendo a la persona y por la mera participación del agente).

Ello, toda vez que para que se le pueda imputar responsabilidad a una agente aduanal, su actuación debió haber sido irregular; por ejemplo, falta de veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, indebida selección del régimen aduanero de las mercancías, incorrecta clasificación arancelaria, falta de verificación de que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, entre otros.

Mediante diversas tesis aisladas¹⁴³, un TCC ha determinado que las hipótesis listadas que excluyen tal responsabilidad solidaria de los agentes aduanales, deben entenderse meramente enunciativas y no así restrictivas, puesto que es materialmente imposible prever todas las situaciones fácticas que pudieran presentarse en ese sentido.

Es decir, la conducta sancionable del agente consiste en que, estando obligado a vigilar la correcta operación aduanal, no lo haya hecho o lo haya realizado de manera deficiente y por tanto, se haya incumplido o cumplido defectuosamente una obligación fiscal.

¹⁴³ AGENTES ADUANALES. LOS SUPUESTOS EXCLUYENTES DE SU RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 54, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY ADUANERA, SON ENUNCIATIVOS Y NO LIMITATIVOS. Tesis Aislada IV.2o.A.20 A de TCC, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, página 1499.

AGENTES ADUANALES. SU RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 53, FRACCIÓN II, DE LA LEY ADUANERA ESTÁ CIRCUNSCRITA A LAS CONDUCTAS IRREGULARES COMETIDAS CON MOTIVO DEL DESPACHO ADUANERO. Tesis Aislada IV.2o.A.19 A de TCC, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, página 1500.

Si bien es cierto que las hipótesis que prevé la legislación aduanera no pueden abarcar todos los supuestos fácticos y por tanto debe realizarse una interpretación armónica y teleológica de la ley, también lo es que en la práctica comúnmente a los agentes aduanales se les exige de responsabilidad, razón por la cual, la legislación debería ser más concreta, a fin de circunscribir los supuestos en los que éstos deben responder ante una falta de diligencia en su actuación.

Origen de las mercancías

a) Mediante la emisión de una tesis aislada, un TCC establece la diferencia entre certificado de origen y certificado del país de origen, la cual esencialmente se sustenta en su finalidad, y es la siguiente:

- (i) Certificado de origen. - Es el documento que sirve para corroborar que un bien que se exporta del territorio de una de las Partes de un Tratado de Libre Comercio a otra Parte, para calificar como originario, y así solicitar un trato arancelario preferencial, y
- (ii) Certificado de país de origen. - Es el documento que acredita que el país de origen de las mercancías es distinto de los que exportan en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional; es decir, demuestra que no deben pagarse cuotas compensatorias por su internación, las cuales proceden en la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, así como en la de mercancía idéntica o similar a aquellas¹⁴⁴.

Resulta relevante señalar que la emisión y finalidad de un certificado de origen se encuentran contempladas en los tratados internacionales, mientras que el certificado de país de origen se prevé en un Acuerdo emitido por el Estado Mexicano, mismo que fue publicado en el DOF el 30 de agosto de 1994.

¹⁴⁴ CERTIFICADO DE ORIGEN PREVISTO EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. TIENE FINALIDAD DIVERSA AL CERTIFICADO DE PAÍS DE ORIGEN REGULADO EN EL ACUERDO 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, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE AGOSTO DE 1994. Tesis Aislada I.7o.A.43 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, página 1524.

b) Ahora bien, con relación al procedimiento de verificación de origen de los bienes importados, regulado en el 506 del TLCAN, mediante la emisión de una tesis aislada los TCC establecen que el importador tiene derecho a que se le notifique el inicio y la resolución del mismo, ya que con motivo de tal procedimiento la autoridad podría invalidar los certificados de origen que el importador utilizó para justificar el tratado arancelario preferencial al que había lugar, y por ende la determinación de un crédito fiscal¹⁴⁵.

Debido a que el procedimiento de verificación de origen practicado a un exportador repercute directamente en la esfera jurídica del importador, resulta correcto el criterio antes apuntado, el cual debe entenderse extensivo a todos los tratado de libre comercio celebrados por México.

c) Finalmente, mediante la emisión de una tesis aislada, un TCC dispone que de una interpretación literal al TLCAN, no existe obligación alguna a cargo de la autoridad del Estado que lleva a cabo un procedimiento de verificación de origen con el exportador, de realizar y notificar los actos relativos tanto en su idioma oficial como en el del exportador, aunado a que los textos en español, francés e inglés son igualmente válidos¹⁴⁶.

Al respecto, consideramos que dicho criterio es desafortunado, pues si bien es cierto que cualquiera de los tres idiomas antes indicados resulta auténtico a efectos del TLCAN, también lo es que a fin de garantizar el principio de seguridad jurídica que debe asistir a todo gobernado, las facultades que ejerce la autoridad deben serle claramente señalizadas, lo cual implica requerir documentación o información en un idioma que comprenda.

¹⁴⁵ PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN REGULADO EN EL ARTÍCULO 506 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. EL IMPORTADOR TIENE DERECHO A QUE SE LE NOTIFIQUEN SU INICIO Y LA RESOLUCIÓN RELATIVA. Tesis Aislada I.7o.A.44 A de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, página 1949.

¹⁴⁶ PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 506 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. NO EXISTE OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DEL ESTADO QUE LO LLEVA A CABO DE REALIZAR Y NOTIFICAR LOS ACTOS RELATIVOS TANTO EN SU IDIOMA OFICIAL COMO EN EL DEL ESTADO DONDE EL EXPORTADOR RESIDE. Tesis Aislada I.7o.A.38 A de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro XI, Agosto de 2012, página 1936.

TFJFA. Competencia de las Secciones de la Sala Superior del TFJFA¹⁴⁷

De conformidad con la reforma a la LOTFJFA de diciembre de 2010, las Secciones de la Sala Superior son competentes para resolver los juicios en los casos en los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional en materia comercial suscrito por México, o bien cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que se haya aplicado alguno de los referidos tratados o acuerdos.

En virtud de lo anterior, mediante jurisprudencia emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior se estableció que se surte la competencia exclusiva de las Secciones de la Sala Superior del TFJFA con la simple manifestación por parte del demandante en el sentido de que en la resolución a través de la cual se determina un crédito fiscal no se aplicó lo dispuesto en un Tratado de Libre Comercio suscrito por nuestro país, así como alguna disposición contenida en una regla de carácter general para la aplicación de diversas disposiciones de los tratados en materia comercial.

¹⁴⁷ COMPETENCIA DE LAS SECCIONES DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SE SURTE CUANDO EN LA DEMANDA SE INVOCA LA VIOLACIÓN A DISPOSICIONES CONTENIDAS EN UNA REGLA DE CARÁCTER GENERAL PARA LA APLICACIÓN DE DIVERSAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS EN MATERIA COMERCIAL. Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-2aS-9, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 11, junio de 2012, página 25.

Resoluciones a los procedimientos de verificación derivados del TLCAN¹⁴⁸

De conformidad con las disposiciones legales y de tratado vigentes en la materia, la autoridad aduanera de alguna de las Partes podrá verificar el origen de las mercancías importadas mediante diversos medios dirigidos al exportador o productor en territorio de otra Parte, para determinar si un bien importado califica como originario. El resultado de dicha verificación deberá constar en una resolución por escrito.

En la jurisprudencia en comento la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA estimó correcto establecer que para que estas resoluciones sean eficaces deben hacerse del conocimiento tanto del importador como del exportador productor, puesto que de lo contrario serían únicamente los importadores quienes se verían afectados al tener que soportar las consecuencias de la negativa de trato arancelario preferencial.

Estimamos que afortunado el sentido de la resolución del TFJFA, ya que solamente de esta forma se respetan los principios de publicidad, certeza y seguridad jurídica que tienen como finalidad evitar el estado de indefensión de quienes se pretende que soporten las consecuencias más graves de las resoluciones de las autoridades, sin ser necesariamente los destinatarios directos de éstas.

¹⁴⁸ TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS RECAÍDAS A LOS PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN SEGUIDOS MEDIANTE CUESTIONARIOS ESCRITOS, DEBEN SER NOTIFICADAS A SUS DESTINATARIOS PARA QUE PUEDAN SURTIR EFECTOS. Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-2aS-6, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 8, marzo de 2012. Página 41; así como CASOS EN LOS QUE LA AUTORIDAD ADUANERA ESTÁ OBLIGADA A NOTIFICAR POR ESCRITO A LA PARTE IMPORTADORA, LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA CON LA QUE CULMINA EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN. Jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-1aS-20, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 10, mayo de 2012. Página 42; así como, PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN. SÓLO PODRÁ SURTIR EFECTOS A PARTIR DE QUE SE NOTIFIQUE AL IMPORTADOR LA RESOLUCIÓN DE QUE EL BIEN NO CALIFIQUE COMO ORIGINARIO. Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-2aS-13, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 14, septiembre de 2012, página 211.

Interés jurídico del importador para impugnar la resolución al procedimiento de verificación de origen derivado del TLCAN¹⁴⁹

El trato arancelario preferencial a los bienes provenientes de los EUA o de Canadá está condicionado a que éstos cuenten con un certificado de origen válido. En este sentido, el TLCAN establece que el procedimiento de verificación de origen de los bienes importados únicamente se entenderá con el exportador o productor.

A través de jurisprudencia y un precedentes, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, estableció que únicamente cuando el bien importado no calificó como originario de acuerdo con la clasificación arancelaria o con el valor aplicado a uno o más materiales utilizados en la producción del bien, y ello difiera de la clasificación arancelaria o del valor aplicados a los materiales por la parte de cuyo territorio se ha exportado el bien, la autoridad estará obligada a notificar la resolución final del procedimiento al importador, por lo que en este caso, el importador tendrá interés jurídico para impugnar la resolución con la que culmina el procedimiento de verificación de origen de los bienes importados.

¹⁴⁹ TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.- EL IMPORTADOR TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA CONTROVERTIR LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN DIRIGIDA AL EXPORTADOR O PRODUCTOR. Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-P-2aS-71, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 8, marzo de 2012. Página 258; así como, CASOS EN LOS CUALES LA PARTE IMPORTADORA CUENTA CON INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA CON LA QUE CULMINA EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE LOS BIENES IMPORTADOS, CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 506 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-1aS-19, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 10, mayo de 2012, página 39.

Corrección de los certificados de origen y su valor probatorio¹⁵⁰

Las dos Secciones de la Sala Superior del TFJFA han interpretado que cuando se corrijan los certificados de origen, se pueden presentar los mismos ante la autoridad aduanera, debiendo ésta concederles valor probatorio dentro del procedimiento aduanero, incluso cuando éste no tenga la fecha de la emisión del certificado original, o sea de fecha posterior a la realización de las importaciones.

Por su parte, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, estableció que toda vez que el término que se concede al importador para subsanar el certificado de origen es de 5 días según el TLCAN, el plazo anteriormente citado no debe incluirse en el plazo de 10 días que concede la LA para subsanar las irregularidades derivadas de la práctica del reconocimiento aduanero, ya que este último puede no tener relación alguna con el certificado de origen, y por tanto deben ser dos plazos independientes.

Consideramos atinadas ambas interpretaciones jurisprudenciales, toda vez que se aprecia una clara postura en defensa de los derechos de las partes en juicio con respecto a la garantía de audiencia y a las formalidades esenciales del procedimiento. Esto, pues en la primera de ellas se deja a salvo el valor probatorio de los certificados, mientras que en la segunda se establece un plazo especial para poder subsanar los defectos en estos mismos, otorgándoles a las partes la posibilidad de acreditar en juicio el origen de los bienes.

¹⁵⁰ CERTIFICADOS DE ORIGEN CORREGIDOS, EXPEDIDOS CONFORME AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, DEBEN SER VALORADOS POR LA AUTORIDAD ADUANERA AUN CUANDO LA FECHA ASENTADA EN EL CAMPO 11 DE LOS MISMOS SEA DIVERSA DE LA QUE SE SEÑALÓ EN EL CERTIFICADO ORIGINAL. Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-2aS-17, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 14, septiembre de 2012. Página 19; así como CERTIFICADO DE ORIGEN. NO ACOMPAÑARLO AL PEDIMENTO NO IMPLICA LA PRECLUSIÓN DEL DERECHO DE RENDIR LA PRUEBA. Jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA VII-J-1aS-36, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 15, octubre de 2012, página 7.

No preclusión del derecho de presentar el certificado de origen en el juicio contencioso administrativo¹⁵¹

Mediante jurisprudencia emitida por la Sala Superior se estableció que no es razón para considerar que el derecho de ofrecer el certificado de origen como prueba en el juicio contencioso administrativo ha precluido, el que no se haya acompañado al pedimento de importación.

Por ello, en el juicio contencioso administrativo se deberá valorar el certificado en comento y, de ser conducente, se deberá otorgar el trato preferencial respectivo que dicho certificado pruebe, anulando así la resolución que lo había negado.

Artículo 152 de la LA

El artículo 152 de la LA prevé el procedimiento que debe llevarse a cabo cuando con motivo de un reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o revisión de documentos presentados en el despacho o durante el ejercicio de facultades de comprobación se detecten irregularidades que impliquen la determinación de contribuciones y aprovechamientos, y no proceda la práctica de un embargo precautorio.

Este procedimiento alude al principio de inmediatez, pues durante la práctica de cualquiera de los actos de fiscalización antes precisados, debe levantarse y notificarse el acta de irregularidades a que haya lugar.

En dicha disposición también se contempla el procedimiento especial que debe realizarse cuando sea necesaria la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, así como sus características.

Es de señalarse que el precepto normativo en análisis fue declarado inconstitucional mediante la emisión de una jurisprudencia del Pleno de la SCJN (P/J. 4/2010), puesto que al no contener plazo para que la autoridad emitiera y notificara el acta circunstanciada derivada de un reconocimiento aduanero efectuado a mercancías de difícil identificación, resultaba violatorio a la garantía de seguridad jurídica.

¹⁵¹ CERTIFICADO DE ORIGEN VÁLIDO.- EFECTOS DE SU PRESENTACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Jurisprudencia de la Sala Superior del TFJFA VII-J-SS-42, visible en la Revista del TFJFA, Séptima Época, Número 13, agosto de 2012, página 50.

Dicha laguna de ley, es decir, la omisión en el señalamiento del plazo para emitir el acta circunstanciada, fue subsanada mediante un Decreto publicado en el DOF con fecha 27 de enero de 2012, que reforma el contenido del artículo 152 de la LA.

Con relación a lo anterior, el TFJFA ha emitido los siguientes criterios:

a) La Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA establece que a partir de la notificación del acta de irregularidades comienza a computarse el plazo de cuatro meses con el que cuenta la autoridad para emitir la resolución correspondiente (de una interpretación armónica de la Ley y su Reglamento)¹⁵².

No obstante lo anterior, mediante un criterio diverso señala que el plazo de cuatro meses antes aludido comienza a correr cuando el expediente se encuentra debidamente integrado, lo cual acontece cuando haya vencido el plazo para la presentación del escrito de pruebas y alegatos a que haya lugar, o bien, se hayan realizado las diligencias necesarias para desahogar las pruebas ofrecidas (en caso de que esto sea necesario)¹⁵³.

b) Mediante una tesis jurisprudencial se establece que el hecho de que la autoridad haya fundado una resolución en el multicitado artículo 152, no es causa suficiente para aplicar la jurisprudencia en cuestión y nulificarlo, pues es necesario que ésta derive de un PAMA de mercancías de difícil identificación¹⁵⁴.

c) A través de una jurisprudencia se señala que, tratándose de mercancías de difícil identificación, la Aduana que llevó a cabo el muestreo necesario para analizar su composición, desde que el

¹⁵² ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA.- EL PLAZO DE 4 MESES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 152, DEBE EMPEZAR A CONTARSE A PARTIR DE LA LEGAL NOTIFICACIÓN DEL ACTA CIRCUNSTANCIADA QUE AL RESPECTO SE LEVANTE. Tesis Aislada VII-P-1aS-109, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Febrero de 2012, página 347.

¹⁵³ LEY ADUANERA, ARTÍCULO 152. CUÁNDO SE CONSIDERA DEBIDAMENTE INTEGRADO EL EXPEDIENTE. Tesis Aislada VII-P-1aS-199, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Abril de 2012, página 72.

¹⁵⁴ ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, SU INVOCACIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA EN TODOS LOS CASOS, LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 4/2010. Tesis Jurisprudencial VII-J-1aS-26, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Marzo de 2012, página 189.

Laboratorio Central le notifica el dictamen que contiene la opinión técnica respecto a la naturaleza y características de la citada mercancía, cuenta con cinco días para analizarlo, determinar las irregularidades que a su consideración se presentan, y hacerlo del conconiendo del afectado¹⁵⁵.

Así las cosas, si la aduana no actúa de tal manera, si viola en perjuicio del gobernado los principios de celeridad, inmediatez y seguridad jurídica, pues quedaría a su arbitrio el momento en el que da inicio el PAMA.

Verificaciones de origen

De conformidad con lo dispuesto por los tratados de libre comercio, las autoridades competentes de cada Parte se encuentran facultadas para llevar a cabo con los exportadores/productores que emitieron los certificados de origen que ampararon las mercancías importadas a su país, un procedimiento de verificación de origen.

Respecto a dicho procedimiento, resulta relevante destacar lo siguiente:

a) La autoridad de cada Parte puede realizar el procedimiento de verificación de origen a través de un cuestionario, o bien, mediante visitas de verificación a las instalaciones del exportador/productor previa notificación.

Si el exportador/productor no consiente la realización de tal visita en un plazo de treinta días desde su notificación, la consecuencia de su silencio será negar el trato arancelario preferencial aplicado por el importador, puesto que se entenderá que los bienes objeto de la visita no califican como originarios¹⁵⁶.

¹⁵⁵ OFICIO O ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE EMITIRLO O LEVANTARLA TAN PRONTO TENGA CONOCIMIENTO DEL DICTAMEN RENDIDO POR LA ADMINISTRACIÓN DE LABORATORIO CENTRAL Y SERVICIOS CIENTÍFICOS, DEPENDIENTE DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS. Tesis Jurisprudencial VII-J-1aS-24, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Junio de 2012, página 7.

¹⁵⁶ CONSECUENCIAS LEGALES DE NO CONSENTIR UNA VISITA DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN. Tesis Aislada VII-P-1aS-90, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Febrero de 2012, página 230.

Por lo anterior, resulta de suma relevancia que se atiendan los procedimientos instaurados por las autoridades, ya que ante una actuación omisa por parte del particular se presumirá que los bienes que elabora no califican como originarios, al no haber aprovechado la oportunidad con que se contaba para demostrar lo contrario.

b) Por otro lado, es de señalarse que el ejercicio de tal facultad de comprobación (práctica del procedimiento de verificación), debe sujetarse a los principios de legalidad, celeridad e inmediatez que dispone el artículo 152 de la LA, pues el procedimiento en cuestión no puede prolongarse por tiempo ilimitado.

En este tenor, la autoridad se encuentra obligada a emitir el escrito de hechos y omisiones a que haya lugar, tan pronto como conozca alguna irregularidad, ya que de otra manera dejaría en estado de incertidumbre al importador que introdujo mercancías al territorio nacional al amparo un trato arancelario preferencial que se está cuestionando¹⁵⁷.

Consideramos acertado el criterio comentado; sin embargo, es ambiguo, pues no especifica que dicho escrito de hechos y omisiones debe ser notificado al importador, aun cuando el procedimiento de verificación de origen se le esté practicando al exportador, pues de manera acertada indica que el obligado al pago de contribuciones sería éste y no aquél, lo que evidencia el interés jurídico que le asiste para poder intervenir en dicho procedimiento.

Depósito fiscal

Las mercancías importadas al amparo del régimen de depósito fiscal pueden retirarse total o parcialmente, ya sea para su importación o exportación, previo al pago de los impuestos y derechos correspondientes. La forma en que se pagaran tales contribuciones debe escogerse al momento de ingresar la mercancía a dicho régimen.

Es por ello que en el momento en que el importador interna la mercancía al amparo del régimen en comento no está obligado a enterar las contribuciones a que haya lugar, ya que ello acontece cuando se determina el destino que a éstas se les dará.

¹⁵⁷ PRINCIPIO DE INMEDIATEZ, TRATÁNDOSE DE VERIFICACIONES DE ORIGEN ORDENADAS CON EL PRODUCTOR/EXPORTADOR. Tesis Jurisprudencial VII-J-1aS-23, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Mayo de 2012, página 51.

En este orden de ideas, si la autoridad al practicar un reconocimiento aduanero considera que las mercancías sujetas a depósito fiscal están indebidamente determinadas en el pedimento correspondiente y por tanto determina un crédito fiscal, tal actuación deviene en ilegal, pues el pago de las contribuciones se realizará hasta que salgan del almacén respectivo¹⁵⁸.

Dicho criterio resulta afortunado, toda vez que no pueden determinarse contribuciones a cargo de un importador cuando no se han causado, aunado a que en el caso que nos ocupa, no existiría lesión al fisco federal.

¹⁵⁸ DEPÓSITO FISCAL.- LA OBLIGACIÓN DE PAGAR LOS IMPUESTOS A QUE SE ENCUENTRA AFECTA LA MERCANCÍA, NACE EN EL MOMENTO EN QUE ÉSTA ES SUSTRAÍDA DEL ALMACÉN EN QUE SE ENCUENTRA. Tesis Aislada VII-TASR-1ne-13, visible en la RTFJFA, Séptima Época, Año II, Agosto de 2012, página 261.

SAT

CRITERIOS NORMATIVOS

a) Regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor, obras literarias, artísticas o científicas¹⁵⁹. - Dicho criterio normativo sostiene que cualquier pago que tenga por objeto la distribución de una obra, debe ser considerado como una regalía para efectos fiscales, incluyendo los casos en los que dicha distribución se haga a través de la venta u otras formas de transmisión de propiedad de los materiales que la contengan, así como de cualquier forma de uso o explotación.

b) Consultas en materia de precios de transferencia¹⁶⁰. - El criterio establece que pueden solicitar consultas de confirmación de criterio en materia de precios de transferencia, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, así como con residentes en México.

c) Requisitos para la aplicación de beneficios contenidos en tratados para evitar la doble tributación¹⁶¹. - De acuerdo con lo señalado por el criterio normativo en comento, para efectos de estar en posibilidad de aplicar un tratado de doble tributación, será necesario acreditar la residencia fiscal del residente en el extranjero, cumplir con las disposiciones del propio tratado y además cumplir con los requisitos de procedimiento que establece la LISR.

Bajo esa misma lógica, quienes no acrediten haber cumplido con dichas disposiciones, no podrán aplicar los beneficios de los tratados para evitar la doble imposición, de acuerdo con lo establecido en dicha normativa.

De dicho criterio se desprende la postura de las autoridades mexicanas en cuanto al momento en que se debe cumplir con los requisitos antes señalados, el cual deberá ser previo a la aplicación del tratado y no posterior.

¹⁵⁹ Criterio normativo 4/2012/CFF.

¹⁶⁰ Criterio normativo 15/2012/CFF.

¹⁶¹ Criterio normativo 40/2012/ISR.

d) Interpretación de los textos en español e inglés del Tratado entre México y Barbados, en materia de enajenación de acciones¹⁶². - Existe una discrepancia entre el texto del tratado en inglés y en español, en materia de enajenación de acciones.

El texto en inglés establece que podrán gravarse en el país donde se ubica la fuente de riqueza, las ganancias por enajenación de acciones en la cuales el receptor ha sido propietario, directa o indirectamente, en cualquier momento durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación, *junto con todas aquellas personas relacionadas con el receptor*, de por lo menos el 25% del capital de la persona moral.

No obstante que el texto oficial en español del tratado no contiene la frase antes subrayada, se establece que, por disposición del propio tratado, deberá prevalecer la versión en inglés de dicho instrumento internacional.

e) Formas para acreditar la residencia fiscal¹⁶³. - El criterio señala que, para efectos de la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, se podrá acreditar la residencia fiscal mediante: *i)* la certificación de residencia fiscal; o *ii)* la certificación de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto sobre la renta.

Vale la pena reiterar que el segundo supuesto se deber acreditar con la certificación de la presentación de la declaración y no con la propia declaración del impuesto sobre la renta.

f) Orden en el que se acredita el ISR pagado en el extranjero¹⁶⁴. - Se establece que el ISR pagado en el extranjero podrá acreditarse en contra del ISR del ejercicio antes de acreditar los pagos provisionales de ejercicio, postura que consideramos acertada ya que dichos pagos provisionales son susceptibles de generar saldos a favor, a diferencia del ISR pagado en el extranjero.

g) Autorización para enajenar acciones a costo fiscal¹⁶⁵. - Se aclara que es posible autorizar la enajenación de acciones a costo fiscal

¹⁶² Criterio normativo 41/2012/ISR.

¹⁶³ Criterio normativo 42/2012/ISR.

¹⁶⁴ Criterio normativo 43/2012/ISR.

¹⁶⁵ Criterio normativo 54/2012/ISR.

de acciones entre sociedades del mismo grupo, con motivo de una reestructura, en la medida en la que el enajenante y el adquirente acrediten pertenecer al mismo grupo y cumplir con los requisitos aplicables, con independencia de que la sociedad emisora de las acciones no esté constituida en México.

h) Requisitos para la deducción de intereses devengados¹⁶⁶. - El criterio enumera los requisitos que deberán cumplir los contribuyentes que pretendan deducir intereses devengados, aclarando que la LISR, no requiere que los mismos hayan sido pagados, salvo en el caso de intereses moratorios.

A saber, los requisitos mencionados por la autoridad en este criterio son:

- i) Acreditar que el gasto es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.
- ii) Que esté debidamente registrado en contabilidad.
- iii) Que se cuenten con instrumentos que contengan el sustento del adeudo en donde conste la tasa de interés pactada entre las partes.
- iv) Que se cuente con documentos que generen certeza jurídica de que la operación fuera real.
- v) Que las operaciones consten en papeles de trabajo.
- vi) En el caso de capitales tomados en préstamo, se acredite que éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

i) Dávivas a servidores públicos. No son deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta¹⁶⁷. - El criterio establece que las erogaciones consistentes en dar por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos, incluso extranjeros o a terceros, no constituyen deducciones autorizadas para los efectos del impuesto sobre la renta, debido a que se ubican en el supuesto del artículo 32, fracción III de la LISR.

¹⁶⁶ Criterio normativo 57/2012/ISR.

¹⁶⁷ Criterio normativo 60/2012/ISR.

j) Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en México. Documentación e información comprobatoria que deben conservar¹⁶⁸. - El criterio sostiene que aquellas personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en territorio nacional deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren *i)* que el monto de sus ingresos y deducciones autorizadas se efectuaron utilizando precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y *ii)* que aplicaron los métodos previstos en el artículo 216 de la LISR, para la determinación de dichos montos.

De lo anterior se desprende que a criterio de las autoridades fiscales es necesario obtener y conservar un estudio de precios de transferencia que soporte el cumplimiento de los requisitos antes mencionados.

k) Personas morales. Concepto de partes relacionadas¹⁶⁹. - Se establece que la definición de partes relacionadas contenida en el artículo 215 de la LISR, es un concepto genérico que no se encuentra restringido en su aplicación al Título en el que se ubica (es decir a operaciones con partes relacionadas en el extranjero) y en consecuencia resulta aplicable a la LISR entera y concretamente a la obligación prevista en el artículo 86, fracción XV de la misma ley, que prevé que las personas morales residentes en México deben determinar el monto de sus ingresos y deducciones autorizadas considerando precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

l) Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas sin importar su residencia fiscal. Cumplimiento de obligaciones¹⁷⁰. - En un sentido similar al criterio antes comentado, se establece el criterio consistente en que el artículo 86, fracción XV de la LISR prevé la obligación para cumplir con precios de transferencia para aquella personas morales residentes en México que celebren operaciones con partes relacionadas, sin que sea relevante la residencia fiscal de estas últimas.

¹⁶⁸ Criterio normativo 67/2012/ISR.

¹⁶⁹ Criterio normativo 68/2012/ISR.

¹⁷⁰ Criterio normativo 69/2012/ISR.

m) Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas. Aplicación de las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos¹⁷¹. - Se aclara que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México, podrán aplicar las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos a que se refiere el artículo 215, último párrafo de la LISR, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la ley de la materia.

n) Devolución de saldos a favor. No es requisito indispensable la presentación por parte del trabajador del escrito de aviso al patrón¹⁷². - De conformidad con el artículo 116 de la LISR, el retenedor deberá calcular el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, salvo en el supuesto (entre otros) en que el trabajador le haya comunicado por escrito que presentará la declaración anual por su cuenta.

Adicionalmente, dicho precepto establece que el patrón puede compensar las cantidades a favor de su trabajador contra retenciones futuras, y de no ser posible esto, entonces el trabajador podrá requerir a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

En relación con lo anterior, el criterio normativo aclara que en caso de que el trabajador solicite directamente su devolución por un saldo a favor por cantidades no compensadas, dicha devolución no estará condicionada a la presentación del escrito al patrón antes señalado, sino que será suficiente que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio. Lo anterior siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y las demás disposiciones aplicables.

o) Operación de maquila para los efectos de la LISR. Alcance del concepto transformación¹⁷³. - El artículo 33, fracción I, primer párrafo del Decreto IMMEX establece que para los efectos del artículo 2, último párrafo de la LISR, la operación de maquila es la que, entre otras, cumpla con que las mercancías a que se refiere el artículo 4, fracción I de dicho Decreto IMMEX se sometan a un proceso de transformación.

¹⁷¹ Criterio normativo 70/2012/ISR.

¹⁷² Criterio normativo 82/2012/ISR.

¹⁷³ Criterio normativo 92/2012/ISR.

En adición a lo anterior, el artículo 33, fracción I, tercer párrafo del Decreto IMMEX señala los procesos que son considerados como transformación. En el criterio en comento se aclara que los procesos señalados en dicho precepto no representan un listado exhaustivo, sino que dichos procesos son adicionales al proceso de transformación industrial.

Consecuentemente, se hace constar que el concepto de transformación a que se refiere el artículo 33, fracción I, primer párrafo del Decreto IMMEX comprende el proceso mediante el cual un insumo se modifica, altera, cambia de forma o se incorpora a otro insumo, así como los procesos adicionales establecidos en el tercer párrafo de la fracción I, antes señalada.

p) Mercancías con las que se deben realizar los procesos de transformación y reparación en operación de maquila para efectos del ISR¹⁷⁴. - Para efectos del artículo 2 de la LISR no se considerará que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, si realiza actividades con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, entendidas éstas como las actividades que sometan mercancías a procesos de transformación y reparación que, se realicen con maquinaria y equipo importado temporalmente a territorio nacional destinado al proceso productivo, ello de conformidad con el del Decreto IMMEX.

Al respecto, el criterio aclara que la maquinaria y equipo en cuestión no comprenden herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinadas al proceso productivo, por tanto, se infiere que este criterio pretende aclarar que el uso de estos últimos conceptos no resulta aplicable para determinar que un residente en el extranjero no tiene un EP en el país.

q) Ingreso gravado para IETU por el servicio de emisión de vales¹⁷⁵. - Anteriormente el SAT había confirmado que los prestadores de este tipo de servicios debían considerar como ingresos gravados para IETU, el monto de la contraprestación cobrada por la prestación del servicio (i.e. comisión) sin incluir el importe o valor nominal de los vales recibidos, siempre y cuando dicho valor fuera reembolsado a los establecimientos afiliados.

¹⁷⁴ Criterio normativo 93/2012/ISR.

¹⁷⁵ Criterio normativo 94/2012/IETU.

El criterio se modifica para establecer que para determinar el ingreso gravado, únicamente se debe considerar la contraprestación por la prestación de dicho servicio, y no considerar ingreso gravado el importe o valor nominal de los vales recibidos, eliminándose la condición relativa al reembolso a los establecimientos afiliados.

r) Margen de intermediación financiera determinado por las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo¹⁷⁶. - Se establece que este tipo de sociedades realizan la captación de recursos de sus socios y llevan a cabo la colocación y entrega de dichos recursos entre sus mismos socios y sujetos determinados, y no del público en general, no llevan a cabo una actividad de intermediación financiera para efectos del IETU.

Luego, se aclara que estas sociedades no están obligadas al pago del IETU por concepto del margen de intermediación financiera.

s) Momento en que se entiende efectivamente cobrada para efectos del IVA la contraprestación por aportaciones en especie¹⁷⁷. - Para efectos de IVA, se presume que los títulos de crédito (distintos al cheque) suscritos a favor del adquirente del bien, del que recibe el servicio o el que usa o goza temporalmente el bien, constituyen una garantía del pago del precio así como del IVA de la operación; por tanto, tal contraprestación y el impuesto se entienden recibidos cuando efectivamente los cobren, o cuando transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

En ese sentido, el criterio aclara que toda vez que las acciones o partes sociales constituyen bienes que por su naturaleza no se entregan en garantía, el accionista o socio que realice una aportación en especie, deberá considerar efectivamente cobrada la contraprestación para efectos del IVA, en el momento en que el aportante reciba los bienes aportados.

t) Comisiones por el otorgamiento de créditos hipotecarios exentas de IVA¹⁷⁸. - Este criterio confirma que las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del

¹⁷⁶ Criterio normativo 95/2012/IETU.

¹⁷⁷ Criterio normativo 99/2012/IVA.

¹⁷⁸ Criterio normativo 123/2012/IVA.

otorgamiento de este tipo de créditos están exentas aunque éstas se paguen o se deban pagar con posterioridad a la autorización de los créditos.

u) Comisiones de agentes de seguros que no están exentas para efectos de IVA¹⁷⁹. - Se especifica que las comisiones de personas morales que realizan intermediación de contratos de seguro bajo la figura de contratos de adhesión, no tienen el carácter agente de seguros en los términos de la LGISMS, por tanto, no se ubican en el supuesto de exención previsto en la LIVA para agentes de seguros.

v) Exención en la enajenación de bienes puestos a bordo de aeronaves¹⁸⁰. - De conformidad con el Convenio sobre Transportes Aéreos entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, este criterio confirma que la enajenación de combustible, aceites lubricantes, otros materiales técnicos fungibles, piezas de repuesto, equipo corriente y provisiones puestos a bordo de las aeronaves, efectuada a las líneas aéreas que tengan derecho a aplicar los beneficios de dicho Convenio y que sean usados en servicios aéreos internacionales, estará exenta del IVA; ello, sin importar si los adquirentes de los bienes son sujetos obligados de este impuesto.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2012

PRIMERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012

El pasado 15 de mayo fue publicada en el DOF la Primera Resolución a la RMF para 2012, la cual entró en vigor el 16 de mayo. Entre las modificaciones más relevantes destacan las siguientes:

a) Días Inhábiles¹⁸¹. - Se dan a conocer los días 5 y 6 de abril como inhábiles para el SAT.

b) Aplicación de estímulos y subsidios¹⁸². - Se incrementa el monto mínimo (antes de \$10,000 M.N. y ahora de \$30,000 M.N.), por el que

¹⁷⁹ Criterio normativo 125/2012/IVA.

¹⁸⁰ Criterio normativo 138/2012/IVA.

¹⁸¹ Regla I.2.1.4.

¹⁸² Regla I.2.1.15.

los contribuyentes que pueden beneficiarse de un estímulo o subsidio, sin solicitar al SAT opinión respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

c) Factor de acumulación por depósitos o inversiones en el extranjero¹⁸³. - Se da a conocer el factor de acumulación para el ejercicio fiscal de 2011 de 0.0939, para la acumulación de ingresos por intereses y ganancia cambiaria, derivados de inversiones y depósitos en instituciones financieras extranjeras, que obtengan personas físicas y elijan acumularse bajo el régimen de "los demás ingresos" contenido en el Capítulo IX, del Título IV, de la LISR.

d) Entidades de financiamiento conforme al Convenio de Doble Tributación entre México y Japón¹⁸⁴. - Se incorpora al *Japan Bank for International Cooperation* (JBIC), en sustitución del *Japan Finance Corporation* (JFC), como entidad de financiamiento exenta bajo el artículo 11 del Tratado de Doble Tributación entre México y Japón.

e) Medios para el entero y reporte del IDE¹⁸⁵. - Se establecen los medios a través de los cuales las entidades financieras encargadas de recaudar el IDE deberán enterarlo.

SEGUNDA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012

El pasado 7 de junio fue publicada en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2012, la cual entró en vigor el 8 de junio. Entre las modificaciones más relevantes destacan las siguientes:

a) Documentos emitidos en el extranjero¹⁸⁶. - Se elimina acertadamente el requisito consistente en certificar (o protocolizar), apostillar o legalizar documentos privados.

Por su parte, se adiciona una fracción en la que se señala que tratándose de poderes otorgados en el extranjero, será necesaria la protocolización del poder en México, en adición al cumplimiento de otros requisitos.

¹⁸³ Regla I.3.15.11.

¹⁸⁴ Regla I.3.17.18.

¹⁸⁵ Reglas II.2.8.8.1, II.2.8.8.2 y II.2.8.8.3.

¹⁸⁶ Regla I.1.3.

b) Acuerdo amplio de intercambio de información¹⁸⁷.- Se incluyen en la lista de países que cumplen con los requisitos para considerar que tienen en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México a:

- i) A partir del 3 de marzo de 2012, Islas Cook.
- ii) A partir del 4 de marzo de 2012, Isla del Hombre (Isla de Man).
- iii) A partir del 9 de marzo de 2012, Islas Caimán.
- iv) A partir del 22 de marzo de 2012, Jersey.
- v) A partir del 28 de marzo de 2012, Estados de Guernsey.

Por su parte, respecto a los países que tienen en vigor un tratado para evitar la doble tributación y efectivamente intercambian información con México, se incluye en el listado de países que se considera que tienen en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, a los siguientes:

- vi) A partir del 31 de diciembre de 2011, República de Hungría.
- vii) A partir del 28 de marzo de 2012, Reino de Bahréin.

c) Tarjeta de crédito o débito como medio de pago para las personas físicas¹⁸⁸.- Se establece que las tarjetas de crédito o débito emitidas por las instituciones de crédito autorizadas como auxiliares por la Tesorería de la Federación, se aceptarán como medio de pago de las contribuciones federales o de DPA's y sus accesorios a cargo de las personas físicas, cuando sean objeto de cobro por parte del SAT o en su caso, de las dependencias, entidades, órganos u organismos que implementen estos medios de pago.

d) Procedimiento que debe observarse en la aplicación de estímulos o subsidios¹⁸⁹.- Se establece que tratándose de la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales que se solicite a las autoridades fiscales a efecto de ser beneficiario de estímulos o subsidios, tendrá una

¹⁸⁷ Regla I.2.1.1.

¹⁸⁸ Regla I.2.1.10.

¹⁸⁹ Regla I.2.1.15.

vigencia de 3 meses, contada a partir del día siguiente en que sea emitida.

e) Interpretación de los tratados en materia fiscal¹⁹⁰. - Se modifican las reglas para la interpretación de tratados en materia fiscal celebrados por México, de conformidad con lo siguiente:

- (i) Los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquélla que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

- (ii) Los acuerdos de intercambio de información que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del acuerdo de que se trate,

¹⁹⁰ Regla I.2.1.19.

celebrados por las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate.

f) Supuestos en que un conjunto de personas no realiza actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio¹⁹¹. - Se modifica esta regla aclarando que se consideran ingresos pasivos, entre otros, los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y, en general, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles en cualquier forma.

g) Beneficios empresariales para los efectos de los tratados para evitar la doble tributación¹⁹². - Se adicional esta regla para aclarar que para efectos del artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se entenderá por el término "beneficios empresariales", a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF.

h) Contribuyentes relevados de presentar aviso de compensación¹⁹³. - Se establece que quedarán relevados de la obligación de presentar el aviso de compensación a que se refiere la regla II.2.2.6. de la RMF, los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del "Servicio de Declaraciones y Pagos" a que se refiere el Capítulo I.2.11. y la Sección II.2.8.5., en las que les resulte saldo a cargo y opten por pagarlo mediante compensación de saldos a favor.

i) Cumplimiento de requisitos formales para la emisión de CFDI, comprobantes impresos con dispositivos de seguridad y CFD¹⁹⁴. - Se

¹⁹¹ Regla I.2.1.21.

¹⁹² Regla I.2.1.22.

¹⁹³ Regla I.2.3.4.

¹⁹⁴ Reglas I.2.7.1.3, I.2.7.1.5, I.2.7.1.7, I.2.7.1.12, I.2.8.3 y I.2.8.3.1.13.

adiciones ciertas facilidades para el cumplimiento de requisitos formales que deben contener los CFDI, comprobantes impresos con dispositivos de seguridad y CFD, tales como el régimen fiscal del emisor, unidades de medida, claves vehiculares y formas de pago.

j) Importación y exportación por medio de tuberías o cables¹⁹⁵.- Se releva de la obligación de incluir en los CFDI los datos relativos a documentos aduaneros a aquellas personas que importen o exporten mercancía a través de tuberías o cables.

k) Desglose de tasas en operaciones documentadas en estados de cuenta¹⁹⁶.- Se permite a los contribuyentes utilizar como comprobantes fiscales para soportar una deducción, los estados de cuenta, en operaciones menores a \$50,000 pesos cuando se trate de actividades por las que no se esté obligado al pago del IVA.

l) Expedición de CFDI por comisionistas¹⁹⁷.- Se modifican los requisitos que los comisionistas deben incluir en los CFDI que emitan por cuenta y nombre de sus comitentes, principalmente eliminándose la necesidad de incluir el monto de la comisión que cobra el comisionista.

m) Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero¹⁹⁸.- Se permite que aquellos comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero, que contribuyentes pretendan utilizar para documentar una deducción o acreditamiento, se incluya el nombre, denominación o razón social de receptor, cuando anteriormente se requería que se asentara su RFC.

Cuando se trate de la enajenación de bienes o del otorgamiento de uso o goce temporal, se deberá asentar adicionalmente, los impuestos retenidos, así como los trasladados, incluyendo el desglose de las tasas de impuesto correspondientes.

En el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberá asentarse el número de cuenta predial o en su caso,

¹⁹⁵ Regla I.2.7.1.15.

¹⁹⁶ Regla I.2.8.2.3.

¹⁹⁷ Regla I.2.8.3.1.4.

¹⁹⁸ Regla I.2.8.3.1.5.

los datos de identificación del certificado de participación accionaria no amortizable.

Finalmente, se deroga un párrafo que limitaba la aplicación de la regla en comento, a enajenaciones y otorgamientos de uso o goce temporales efectuadas en territorio nacional, por lo que se entiende que dicha regla sería aplicable todas las enajenaciones y otorgamientos de uso o goce temporal llevados a cabo por residentes en el extranjero sin EP en México.

Como ya hemos mencionado en anteriores publicaciones, resulta criticable la regulación a este tema, ya que el derecho mexicano debe limitarse a reconocer la validez de aquellos documentos emitidos el extranjero conforme a la legislación del país en donde se emiten los mismos.

n) Efectos fiscales de CFD emitidos por personas que perdieron el derecho a emitir dichos comprobantes¹⁹⁹.- Se permite a los contribuyentes considerar como válidos para efectos de deducción o acreditamiento aquellos CFD emitidos por contribuyentes que hayan perdido el derecho a emitirlos, siempre que los CFD cumplan con requisitos fiscales.

o) Plazo de presentación del dictamen en reestructuraciones²⁰⁰.- La autoridad puede autorizar el diferimiento del ISR generado causado por un residente en el extranjero con motivo de una reestructuración. Para estos efectos, los contribuyentes deben presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales.

Se adiciona una regla que establece el plazo para presentar dicho dictamen ante las autoridades fiscales, señalando que será dentro de los 30 días siguientes a aquél de la notificación de la resolución particular por medio de la cual se autorice diferir el impuesto causado con motivo de la enajenación de acciones de que se trate.

p) Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero para IETU²⁰¹.- Se aclara que para efectos de pagos provisionales y del ejercicio, el ISR pagado en el extranjero no podrá ser superior del monto que resulte de

¹⁹⁹ Regla I.2.8.3.1.18.

²⁰⁰ Regla II.3.9.13.

²⁰¹ Reglas I.4.3.8. y I.4.3.9.

aplicar la tasa del IETU, a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el IETU, las deducciones autorizadas por la LIETU que sean atribuibles a dichos ingresos.

Para estos efectos, de la misma forma que el cálculo para efectos de la LISR, se precisa que las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no se considerarán, y las deducciones que sean atribuibles parcialmente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y parcialmente a los de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, se considerarán en la misma proporción que representen los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero, respecto de los ingresos totales del contribuyente en el periodo de que se trate.

q) Exportación de servicios de hotelería y conexos y devolución de IVA a personas con calidad de turista conforme a la Ley de Migración²⁰². - Los servicios de hotelería y conexos causan el impuesto a la tasa del 0% siempre que, entre otros requisitos, se presten a turistas extranjeros. Asimismo, en ciertos casos, los turistas extranjeros pueden solicitar la devolución del IVA que les hayan trasladado. Las referencias realizadas para estos efectos en la LIVA a la calidad de turistas de conformidad con la Ley General de Población, se entenderán referidas a la condición de estancia de visitante sin permiso para realizar actividades remuneradas de conformidad con la Ley de Migración. Esta disposición entra en vigor a partir de que entre en vigor el Reglamento de la Ley de Migración.

Tratándose de pasajeros extranjeros que soliciten la devolución del IVA trasladado que arriben a puertos mexicanos en cruceros turísticos en los que el viaje se haya iniciado en el extranjero y desembarquen en el país, en lugar de presentar la forma migratoria y su pase de abordar, pueden presentar copia del boleto que les expida el naviero u operador en el cual conste el nombre del pasajero extranjero, debiendo cumplir con los demás requisitos ya establecidos en la RMF.

²⁰² Reglas I.5.6.2. y II.5.4.3.

r) Aviso de designación de representante en el país, presentado por instituciones que componen el sistema financiero²⁰³. - Como regla general, en los casos en que la enajenación de acciones se encuentre exenta para residentes en el extranjero en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, los contribuyentes podrán no presentar el dictamen, siempre que designen representante en el país y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la designación del representante, aviso de dicha designación mediante escrito libre.

Adicionalmente, al escrito libre antes citado deberá anexarse copia de la constancia de residencia del contribuyente residente en el extranjero que efectuó la enajenación de las acciones de que se trate.

Las instituciones que componen el sistema financiero que ejerzan la citada opción, en lugar de presentar el aviso de designación de representante en el país en los términos referidos en el párrafo anterior, podrán presentarlo mediante escrito libre ante la ACFI, en el mes inmediato posterior al último día del ejercicio fiscal de que se trate, siempre que adjunten copia del documento con el que acrediten su residencia fiscal.

s) Procedimiento para la obtención de la "Clave de Institución Financiera" recaudadora del IDE²⁰⁴. - Se establece que el SAT publicará en su página de Internet el listado que contenga las claves que identifiquen a las instituciones recaudadoras del IDE.

Las claves de las instituciones del sistema financiero que se publiquen en el listado de referencia, deberán ratificarse dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de su publicación, en caso contrario la referida clave quedará sin efectos y en consecuencia, se deberá solicitar una nueva.

Las instituciones de sistema financiero obligadas a recaudar el IDE que se constituyan con posterioridad a la publicación del listado de referencia, o bien, que no hubiesen aparecido en el mismo, deben solicitar su clave.

²⁰³ Regla II.3.9.12.

²⁰⁴ Regla. II.2.8.8.4.

TERCERA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012

El pasado 12 octubre fue publicada en el DOF la Tercera Resolución a la RMF para 2012 y su Anexo 1-A, la cual entró en vigor el 13 de octubre.

Entre las modificaciones más relevantes destacan las siguientes:

a) Inscripción de trabajadores al RFC²⁰⁵.- Se da a conocer el nuevo procedimiento para la inscripción al RFC de las personas que obtienen ingresos por salarios e ingresos asimilados a éstos, modificándose la ficha 49/CFF contenida en el Anexo 1-A de la RMF.

b) Eliminación de requisitos en comprobantes fiscales²⁰⁶.- No obstante el tiempo y esfuerzo dedicado por los contribuyentes para lograr el cumplimiento de diversas medidas adoptadas recientemente para la expedición de comprobantes, se eliminan ciertas reglas que establecían múltiples requisitos alternos para la expedición de comprobantes fiscales.

Mediante nueva regla se establece que por lo que respecta a los comprobantes expedidos desde el 1 de enero de 2012, podrá no incorporarse: *i)* el régimen fiscal de contribuyentes conforme a la LISR, *ii)* la clave vehicular en comprobantes que expidan fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de vehículos nuevos, así como aquellos que importen automóviles para permanecer de forma definitiva en la franja fronteriza norte y algunos otros Estados, *iii)* el número de cuenta predial o datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable en la obtención de ingresos por arrendamiento y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, así como *iv)* la forma de pago y los últimos cuatro dígitos de la cuenta o tarjeta correspondiente.

Los contribuyentes que expidan CFDI o CFD conforme a esta norma señalarán en los apartados designados para incorporar estos requisitos la expresión NA o cualquier análoga, o bien, podrán incorporar la información con la que cuenten al momento de expedir los comprobantes.

²⁰⁵ Regla I.2.4.6.

²⁰⁶ Reglas I.2.7.1.3, I.2.7.1.4, I.2.7.1.7, I.2.7.1.12, I.2.7.1.16.

c) Concepto de unidad de medida²⁰⁷. - Se conserva la obligación de incorporar la unidad de medida en los comprobantes, estableciéndose que ahora deberá entenderse como tal aquella que utilicen los contribuyentes conforme a los usos mercantiles.

d) Expedición de CFDI²⁰⁸. - Los contribuyentes podrán expedir CFDI sin que sea necesario remitirlos a un proveedor de certificación autorizado, sino bastará con que lo hagan a través del "Servicio de Generación de Factura Electrónica ofrecido por el SAT" a través de su página de internet.

e) Expedición de CFD a través de "Portal Microe"²⁰⁹. - Los contribuyentes que hasta el 30 de septiembre de 2012 hubieran utilizado la herramienta electrónica "Portal Microe", deberán considerar las disposiciones de la LISR que les resulten aplicables, salvo por lo que respecta a la deducción de inversiones, adquisición de mercancías, pagos provisionales y del ejercicio y registro de ingresos y egresos hasta el 31 de diciembre de 2012, para lo cual estarán a la RMF vigente hasta el 30 de septiembre de 2012.

A partir del 1 de octubre de 2012 podrán expedir comprobantes a través del "Servicio de Generación de Factura Electrónica ofrecido por el SAT" o comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad o CFD.

f) Enajenación de certificados bursátiles fiduciarios de fideicomiso que invierta en FIBRAS²¹⁰. - Se establece la posibilidad de que, previo cumplimiento de ciertos requisitos, en la enajenación en mercados reconocidos de certificados bursátiles fiduciarios emitidos por fideicomisos que inviertan en FIBRAS, que sólo otorguen participación en el fideicomiso y que sean colocados entre el gran público inversionista, la ganancia tendrá el mismo tratamiento aplicable a enajenación de certificados de participación emitidos por FIBRAS bursátiles.

Permanece la obligación de pago del impuesto por las cantidades distribuidas. Al efecto, la fiduciaria del fideicomiso emisor sustituirá

²⁰⁷ Regla I.2.7.1.5.

²⁰⁸ Regla I.2.7.1.17.

²⁰⁹ Art. Tercero Transitorio.

²¹⁰ Regla I.3.1.11.

totalmente a las fiduciarias de FIBRAS subyacentes en la obligación de efectuar las retenciones correspondientes, emitir constancias de retención, presentar declaración informativa al SAT, etc.

Por otro lado, sería útil que se estableciera en la regla la posibilidad para que las reservas para fondo de pensiones o jubilaciones de las empresas (Art. 33, LISR) puedan invertir en esta clase de valores.

g) Actividades empresariales a través de fideicomiso²¹¹.- En concordancia con la regla citada en el punto anterior, se establece que no se realizan actividades empresariales a través de fideicomisos que emitan certificados bursátiles fiduciarios y que inviertan en FIBRAS.

h) Adquisición o construcción de inmuebles destinados al hospedaje²¹².- Tratándose de fideicomisos al amparo de los cuales se emitan certificados de participación o certificados bursátiles fiduciarios, colocados entre el gran público inversionista, se considerará que los inmuebles que integran el patrimonio del fideicomiso se destinan al arrendamiento cuando dichos bienes se destinen al hospedaje, siempre que se cumplan diversos requisitos.

i) Interpretación de tratados²¹³.- Se aclara el contenido de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para establecer que la referencia a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, debe entenderse realizada a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

CUARTA MODIFICACIÓN A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012

El pasado 12 noviembre fue publicada, en el DOF la Cuarta Resolución a la RMF para 2012 y sus Anexos 1, 1-A, 3, 7, 11, 14, 15 y 17, la cual entró en vigor el 13 de noviembre del mismo año. Entre las modificaciones más relevantes destacan las siguientes:

a) Acuerdo amplio de intercambio de información²¹⁴.- Se incluyen al listado de países con los que México tiene tratados de acuerdo amplio

²¹¹ Regla I.3.1.9.

²¹² Regla I.3.20.2.5.

²¹³ Art. 4.

²¹⁴ Regla I.2.1.1.

de intercambio de información en vigor, los que a continuación se señalan:

Para el caso de países con los que México tiene un acuerdo de intercambio de información; y dicho acuerdo contiene disposiciones idénticas o sustancialmente similares o análogas al “Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria”, se incluyen los Estados de Guernesey (a partir del 24 de marzo de 2012), el Estado Independiente de Samoa (a partir del 18 de julio de 2012), Belice (a partir del 9 de agosto de 2012) y República de Costa Rica (a partir del 1 de enero de 2013).

En referencia a los países con los que se tiene en vigor un tratado para evitar la doble tributación con México; dicho tratado contenga un artículo idéntico o sustancialmente similar o análogo al artículo 26 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, se agrega al Gran Ducado de Luxemburgo (a partir del 1 de enero de 2012).

En el caso de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo, se considera que se actualiza en dicho supuesto a partir del 1 de enero de 2013 los países siguientes: República de Corea, Reino de Dinamarca, República de Eslovenia, República de Finlandia, República Francesa, República de Georgia, República de La India, República de Islandia, República Italiana, República de Moldavia, Reino de Noruega, República de Polonia, Reino de Suecia y Reino Unido de La Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Además se precisa que tratándose del artículo 13, párrafo 7 de “El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto Sobre la Renta” y el artículo XIV, párrafo 1, inciso A de “El Protocolo del Convenio Entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta”, la referencia al Anexo 10 de la RMF en lo sucesivo deberá entenderse hecha a esta regla.

b) Días inhábiles²¹⁵. - Se da a conocer para efectos del artículo 12, segundo párrafo del CFF el periodo general de vacaciones de las

²¹⁵ Regla I.2.1.4.

autoridades fiscales federales, adicionándose el comprendido del 20 de diciembre de 2012 al 4 de enero de 2013.

c) Concepto de pago en parcialidades²¹⁶.- Se deroga la regla mediante la cual se establecía lo que debía entenderse por el concepto de pago en parcialidades para efectos del artículo 29-A, fracción VII, inciso b) del CFF.

d) Facilidad para emitir CFDI sin mencionar los datos del pedimento de importación²¹⁷.- Se releva a los organismos públicos descentralizados y sus organismos subsidiarios que realicen importaciones o exportaciones de mercancías destinadas para el transporte, transformación, distribución y venta de primera mano de petróleo crudo, productos petrolíferos, petroquímicos y sus especialidades, gas y sus derivados, previstos en la Ley Reglamentaria del artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, de la obligación de señalar en los CFDI el número y la fecha del documento aduanero a que refiere el artículo 29-A, fracción IV del CFF.

e) Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México²¹⁸.- Se deroga la regla por la cual se requería para efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, que los comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que pretendían acreditar el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, consistente en incluir el número de cuenta predial o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

f) Facilidad para emitir comprobantes fiscales simplificados sin mencionar la unidad de medida²¹⁹.- Los comprobantes fiscales simplificados en el caso de que se usen maquinas registradoras de comprobación fiscal de equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el artículo 29-C, fracción I, inciso d) del CFF, podrán no contener la unidad de medida que requiere dicho artículo.

²¹⁶ Regla I.2.7.1.14.

²¹⁷ Regla I.2.7.1.15.

²¹⁸ Regla I.2.8.3.1.5.

²¹⁹ Regla I.2.9.4.

g) Ganancia en la enajenación de certificados bursátiles fiduciarios de un fideicomiso que exclusivamente esté invertido en FIBRAS²²⁰. - Se modifica la regla con respecto a los requisitos para ser aplicable el tratamiento fiscal de los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles referidos en el artículo 224 de la LISR con respecto a su ganancia en la enajenación de certificados bursátiles fiduciarios. En este sentido, y en adición a los requisitos previamente existentes, los certificados bursátiles fiduciarios deberán incorporar y representar, alguno o algunos de los siguientes derechos:

- (i) El derecho a una parte de los frutos, rendimientos y, en su caso, al valor residual de los bienes o derechos afectos con ese propósito en fideicomiso.
- (ii) El derecho a una parte del producto que resulte de la venta de los bienes o derechos que formen el patrimonio fideicomitado, y
- (iii) el derecho a recibir el pago de capital y, en su caso, intereses o cualquier otra cantidad.

Adicionalmente, para efectos de esta regla, se entenderá que los fideicomisos en los que la totalidad del patrimonio del fideicomiso emisor esté invertido, cumplen con el artículo 223, fracción V, de la LISR.

h) Formas de acreditar la residencia fiscal²²¹. - Se adiciona una regla en la que se establece que los residentes en el extranjero también podrán acreditar su residencia fiscal mediante la certificación de la presentación de la declaración del último ejercicio del ISR, en los siguientes casos:

- (i) La enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes que se encuentre exenta en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, en términos del artículo 258 del RLISR; y
- (ii) En el caso de autorizaciones para el diferimiento del pago del impuesto derivado de la ganancia en la enajenación de acciones en reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un grupo, en términos del artículo 262, fracción III del RLISR.

²²⁰ Regla I.3.1.11.

²²¹ Regla I.3.1.12.

i) Requisitos de los fideicomisos accionarios²²².- Se modifican los requisitos aplicables a los fideicomisos que tengan por objeto la administración, adquisición o enajenación de acciones o títulos, para efectos de las reglas I.3.2.8., I.3.2.11. y I.3.2.12., de conformidad con lo siguiente:

- (i) Se adiciona la posibilidad de que dichos fideicomisos tengan por objeto replicar el rendimiento que se obtendría mediante índices accionarios determinados a través de una metodología que sea de conocimiento público y no pueda ser modificada por las partes contratantes del fideicomiso.
- (ii) Se establece la posibilidad de excluir del cálculo del valor promedio mensual del fideicomiso invertido, las operaciones financieras derivadas referidas a tipo de cambio que celebre el fideicomiso con el único objeto de cubrir riesgos cambiarios y siempre que por la ganancia que en su caso se obtenga se realice la retención del ISR que corresponda.
- (iii) Se adiciona el requisito por el que los referidos fideicomisos lleven a cabo la retención del ISR a la tasa del 30%, por la ganancia que en su caso se perciba en las operaciones financieras derivadas a tipo de cambio.

j) Retención del ISR por intereses pagados por los certificados emitidos por fideicomisos de deuda²²³.- Tratándose de los intereses que obtengan residentes en el extranjero sin EP en el país a través de los fideicomisos de deuda a que se refiere la regla I.3.2.18., derivados de la inversión en títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, se reduce del 30% al 4.9% la tasa de retención que se debe aplicar para efectos del ISR por los intermediarios, las cuales tendrán el carácter de pagos definitivos.

Adicionalmente, se establece que para efectos de la retención establecida en el artículo 58 de la LISR y la regla I.3.5.2., se considerarán únicamente los títulos de crédito y demás activos que forman parte del fideicomiso, por los que hayan percibido intereses.

k) Información que se debe presentar por la incorporación de trabajadores en los fondos de pensiones o jubilaciones complementarias

²²² Regla I.3.2.15.

²²³ Regla I.3.2.17.

a los establecidos en la Ley del Seguro Social²²⁴.- Se adiciona esta regla, mediante la cual se establecen los datos que deberá contener la manifestación que realice el patrón con respecto a la incorporación de las reservas para fondo de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social.

Asimismo se establece la obligación a cargo los contribuyentes que realicen la deducción de dichas reservas, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, de informar al SAT a más tardar el 15 de febrero de cada año en la declaración informativa, los datos referidos en el párrafo anterior.

l) Opción para no obtener y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia²²⁵.- Por virtud de este cambio se exime a las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México y cuyos ingresos inmediatos del ejercicio anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00 y cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no excedan de \$3'000,00.00, de conservar la documentación comprobatoria que acredite lo siguiente:

- i) Que el monto de sus ingresos acumulables y de sus deducciones autorizadas, se efectuaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubiere utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables;
- Y,
- ii) Que se aplicaron los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR, en el orden previsto en dicho artículo.

m) Procedimiento para efectuar la retención del ISR por pagos de pensiones y haberes de retiro percibidos de dos o más personas²²⁶.- Se adiciona una regla por virtud de la cual se establece el procedimiento para determinar el monto total de la exención cuando los contribuyentes reciban de dos o más personas los ingresos por jubilaciones, pensiones y retiros del SAR. Para tales efectos, deberá considerarse la totalidad de las pensiones y de los haberes pagados al contribuyente de que se trate, independientemente de quien pague dichos ingresos.

²²⁴ Regla I.3.3.1.20.

²²⁵ Regla I.3.8.3.

²²⁶ Regla I.3.10.12.

Se establece asimismo la obligación del contribuyente de comunicar por escrito a cada una de las personas que le efectúen pagos; antes del primer pago del año, que percibe dichos ingresos y su monto mensual; para efectos de que las personas que realizan los pagos por estos ingresos puedan considerar el monto de la exención correspondiente a la totalidad de los ingresos percibidos.

Por su parte, es importante señalar que de conformidad con dicha regla, los contribuyentes que perciban los ingresos anteriormente mencionados, deberán además presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de la Ley del ISR.

n) Reestructuraciones, autorización de diferimiento del ISR cuando el enajenante de acciones esté sujeto a un régimen fiscal preferente²²⁷. - Se deroga la regla que establecía el procedimiento para obtener la autorización para el diferimiento del ISR tratándose de reestructuraciones en el caso en que el enajenante de las acciones esté sujeto a un régimen fiscal preferente.

o) Obligación de informar cambios en el libro de accionista para obtener autorización del diferimiento del ISR por ganancia en la enajenación de acciones en reestructuras de sociedades²²⁸. - Se deroga la regla que contemplaba este tipo de autorizaciones para sociedades en REFIPRES.

Por otro lado se establece que para obtener este tipo de autorización en general, se entiende cumplido el requisito de informar a las autoridades cualquier cambio en el libro de accionistas de la emisora, o en caso de no hacerlo, la obligación de señalarlo bajo protesta de decir verdad, cuando se presenten dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se efectúe la enajenación posterior por la cual las acciones queden fuera del grupo, i) los certificados de tenencia accionaria de la sociedad emisora de las acciones y de las sociedades que integren en grupo y ii) organigrama del grupo al que pertenece las sociedades objeto de autorización en el que se advierta la tenencia accionaria directa de las sociedades del grupo, ello en términos del artículo 263-A del RLISR.

p) Porcentaje de inversión de los fideicomisos de inversión en bienes raíces²²⁹. - Se modifica la regla y se establece que tratándose de

²²⁷ Regla I.3.17.4.

²²⁸ Regla I.3.17.19.

²²⁹ Regla I.3.20.2.2.

los fideicomisos cuyos certificados de participación se coloquen en México entre el gran público inversionista, se podrá cumplir el requisito relativo al porcentaje de inversión del patrimonio del fideicomiso, por cada una de las emisiones que se realicen al amparo de un mismo contrato de fideicomiso, a partir del mismo día del año inmediato posterior a aquel en el que la fiduciaria colocó los certificados correspondientes a la emisión de que se trate.

q) Planes personales de retiro²³⁰. - Se adiciona esta regla que prevé que los recursos invertidos en un plan personal de retiro, así como sus rendimientos, no se entienden retirados antes de que se cumplan los requisitos de permanencia (a saber: antes de los 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social) y, por tanto, no se deben considerar ingresos acumulables, cuando la totalidad de los recursos y rendimientos se traspasen a otro plan personal de retiro, siempre que *i)* el traspaso se realice entre instituciones del sistema financiero autorizadas, *ii)* la cedente proporcione a la receptora, la información necesaria para cumplir las obligaciones fiscales respecto de los recursos y rendimientos que recibió y *iii)* la cedente manifieste su voluntad de asumir responsabilidad solidaria con la receptora cuando le proporcione información incompleta o errónea, hasta por el monto del ISR omitido con dicha información.

Se incorpora una regla para establecer la obligación y el procedimiento para actualizar las aportaciones complementarias, los intereses reales devengados y los ingresos reales percibidos durante los años de inversión²³¹.

A través de una nueva regla aclara que la tasa de ISR aplicable a los ingresos no acumulables a los demás ingresos de la persona física, provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias, se determina dividiendo el ISR determinado en dicho ejercicio entre el ingreso gravable del mismo ejercicio y, este resultado debe expresarse en por ciento²³².

²³⁰ Regla I.3.21.1.

²³¹ Regla I.3.21.2.

²³² Regla I.3.21.3.

r) Declaración informativa de entidades transparentes²³³.- Se precisa que los contribuyentes que a partir de las fechas a que se refiere la regla I.2.1.1., generen ingresos provenientes de los países que señala dicha regla, podrán no presentar la declaración informativa de referencia.

s) Certificados de participación emitidos al amparo de un fideicomiso²³⁴.- En relación con el IETU que se debe pagar al realizar actividades a través de un fideicomiso por el cual se emitan certificados de participación, se elimina la referencia de los requisitos previstos para los fideicomisos para la adquisición o construcción de inmuebles. Asimismo, se incorporan al supuesto de la regla los certificados bursátiles fiduciarios colocados entre el gran público inversionista.

t) Requisitos para obtener la autorización para llevar a cabo una fusión posterior²³⁵.- Respecto de la autorización requerida para el caso de fusiones realizadas dentro de los cinco años posteriores a la relación de otra fusión o escisión de sociedades, se establece que esta autorización debe presentarse por cada una de las sociedades que vayan a fusionarse ante la Administración Central de Normatividad Internacional, cuando se trate de grandes contribuyentes o ante la Administración Local Jurídica que corresponda al domicilio fiscal de la sociedad que pretenda ser la fusionante o por conducto de la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a dicho domicilio, cuando no se trate de grandes contribuyentes. Para ello, se deberá adjuntar un informe suscrito por los representantes legales de todas las sociedades en el que se debe presentar diversa información.

Asimismo, se establece que en lugar de solicitar la autorización mencionada, las sociedades podrán presentar un escrito libre en el que manifiesten bajo protesta de decir verdad la información que se prevé para el informe señalado en el párrafo anterior.

Para efectos de la autorización para fusión o escisión de sociedades que formen parte de una reestructura corporativa, se podrá cumplir únicamente con los requisitos previstos para la autorización de

²³³ Regla II.3.10.6.

²³⁴ Regla I.4.4.1. y I.4.4.3.

²³⁵ Regla II.2.1.5.

enajenación de acciones a costo fiscal del artículo 26, fracción IX de la LISR²³⁶.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013

a) Expedición de estados de cuenta como CFDI²³⁷. - Se permite a las instituciones de crédito, casas de bolsa y demás instituciones financieras (incluidas las empresas comerciales que expidan tarjetas de servicios) que emitan estados de cuenta que cumplan con los requisitos fiscales para ser considerados como CFDI, a deducir los intereses pagados con base en dichos documentos, siempre que se incluyan dichos intereses en el Addenda de los referidos comprobantes.

De igual forma, se concede el mismo beneficio a las instituciones de crédito y las casas de bolsa que sean fideicomitentes de fideicomisos que tengan como fin operar como socios liquidadores que celebren operaciones por cuenta propia o que actúen como fiduciarias en socios liquidadores que celebren operaciones por cuenta de terceros, respecto de los estados de cuenta que expidan en su carácter de socios liquidadores.

b) Certificación de la presentación de la declaración para EUA²³⁸. - Para efectos de acreditar la residencia fiscal en EUA, se considerará como certificación de la presentación de la declaración del último ejercicio del ISR, el documento que al efecto emita el Servicio de Rentas Internas (IRS), como respuesta a la solicitud realizada a través de las formas 4506, 4506T-EZ o 4506-T.

c) Documentación para amparar deducciones por la adquisición de vehículos usados²³⁹. - Se permite a aquellos contribuyentes que hayan adquirido vehículos usados de personas físicas a soportar la deducción de dicha adquisición, con los siguientes documentos: *i)* contrato de compraventa que incluya el domicilio del enajenante; *ii)* copia de la identificación de enajenante; y *iii)* copia del comprobante fiscal o representación impresa, de la primera enajenación del vehículo.

²³⁶ Regla II.2.1.13.

²³⁷ Regla I.2.8.3.1.10.

²³⁸ Regla I.3.1.11.

²³⁹ Regla I.3.3.1.9.

Lo anterior no resultaría aplicable cuando el enajenante sea una persona física que tribute bajo el régimen general de actividades empresariales o servicios profesionales, así como régimen intermedio, salvo que el vehículo no estuviere afecto a la actividad empresarial o profesional respectiva.

d) Ingresos que se deben considerar para aplicar beneficios al sector primario²⁴⁰.- Los contribuyentes dedicados exclusivamente a ciertas actividades primarias tienen derecho a ciertos beneficios siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$10,000,000.

Para estos efectos, los ingresos que se consideran para tal monto son los ingresos totales que perciban los contribuyentes, considerando tanto los ingresos acumulables como los exentos, así como los demás ingresos que perciban distintos de los provenientes de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

Asimismo, se aclara que se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, cuando sus ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

e) Requisitos de información para las SIBRAS²⁴¹.- Uno de los beneficios de las SIBRAS es el diferimiento del ISR causado por sus accionistas al aportar bienes a la sociedad. Para este efecto, la ley requiere cumplir con ciertos requisitos de información.

En esta regla miscelánea se establecen los requisitos de información a los que está sujeta la SIBRA por cada aportación de bienes que incrementen su capital. Esta información, incluye, dictamen fiscal, estudio de precios de transferencia en caso de operaciones entre partes relacionadas, recibo de pago de contribuciones por la transmisión del inmueble, acta de asamblea protocolizada en la que conste el aumento de capital, planos.

²⁴⁰ Reglas I.3.12.1.2 y I.3.12.1.3.

²⁴¹ Regla I.3.20.2.6.

En caso de no presentar el escrito y la documentación a que se refiere la presente regla o hacerlo de forma parcial, se entenderá que la sociedad mercantil no aplicó el estímulo de referencia.

f) Requisitos para solicitud anticipada de marbetes y/o precintos por contribuyentes que importan por primera vez²⁴². - Se establece que los contribuyentes que estén inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas y que realicen por primera vez una importación de bebidas alcohólicas, podrán obtener de manera anticipada los marbetes y/o precintos por una cantidad igual al número de unidades que al efecto ampare el pedimento de importación, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la ficha 2/IEPS "Solicitud anticipada de marbetes o precintos para importación de bebidas alcohólicas" contenida en el Anexo 1-A, asimismo se deberá anexar: documento expedido por el proveedor en el extranjero que ampare el comprobante de todas las unidades de bebidas alcohólicas que se pretendan importar y copia del pedimento de importación.

g) Instituciones o personas autorizadas para realizar avalúos respecto de la prenda, hipoteca y embargo en la vía administrativa, como garantías del interés fiscal²⁴³. - Se establecen los requisitos que deberán presentar los contribuyentes que ofrezcan garantizar el interés fiscal mediante prenda, hipoteca y embargo en la vía administrativa, el cual establece que deberán presentar ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, un avalúo vigente a la fecha de presentación del ofrecimiento, mismo que debe ser emitido por instituciones de crédito y por el instituto de Administración y avalúos de Bienes Nacionales.

Dichos avalúos también podrán practicarse por corredores públicos habilitados por la Secretaría de Economía, empresas dedicadas al compraventa o subasta de bienes o por personas que cuenten con cedula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.

²⁴² Regla II.6.3.1.

²⁴³ Regla II.2.13.1.

TRATADOS

ACUERDO CON COSTA RICA SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 21 de junio de 2012 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica sobre el intercambio de Información en materia Tributaria, aplicable en todos sus términos a partir del 1 de enero de 2013²⁴⁴.

Objetivo y ámbito del tratado²⁴⁵

Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea relevante para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, para el cobro y ejecución de créditos fiscales o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria.

Impuestos comprendidos²⁴⁶

En ambos Estados Contratantes se comprenden en forma genérica los impuestos de cualquier clase y naturaleza, solamente excluyéndose de manera expresa aquellos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas.

Intercambio de información por solicitud²⁴⁷

La parte requerida deberá proporcionar la información, con independencia de que la conducta investigada constituya delito bajo su legislación local.

²⁴⁴ Tratándose de asuntos de naturaleza penal, el Tratado resulta aplicable a partir del 26 de junio de 2012.

²⁴⁵ Art. 1, Tratado.

²⁴⁶ Art. 3, Tratado.

²⁴⁷ Art. 5, Tratado.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar la relevancia de aquella que fuera solicitada.

En caso de que la autoridad requerida no hubiere podido obtener y proporcionar la información requerida en un plazo de 90 días o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

A petición de autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado podrá permitir que representantes de aquélla estén presentes durante una inspección a llevarse a cabo por la última²⁴⁸.

Posibilidad de rechazar una solicitud²⁴⁹

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de la información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone la obligación de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o de proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad²⁵⁰

Cualquier información recibida debe tratarse como confidencial y sólo puede revelarse a personas o autoridades en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de

²⁴⁸ Art. 7, Tratado.

²⁴⁹ Art. 8, Tratado.

²⁵⁰ Art. 9, Tratado.

impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Podrán revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en las resoluciones judiciales.

ACUERDO CON ISLAS COOK SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 2 de marzo de 2012 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de las Islas Cook para el intercambio de Información en materia Tributaria, el cual resulta aplicable a partir del 3 de marzo de 2012.

Objetivo y ámbito del tratado²⁵¹

Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea relevante para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, para el cobro y ejecución de créditos fiscales o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria.

Impuestos comprendidos²⁵²

En ambos Estados Contratantes comprende los impuestos de cualquier clase y naturaleza, excluyendo solamente y de manera expresa aquellos impuestos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas.

Intercambio de información por solicitud²⁵³

La parte requerida deberá proporcionar la información, con independencia de que la conducta investigada constituya delito bajo su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar la relevancia de aquella que fuere solicitada.

²⁵¹ Art. 1, Tratado.

²⁵² Art. 3, Tratado.

²⁵³ Art. 5, Tratado.

En caso de que la autoridad requerida no hubiere podido obtener y proporcionar la información requerida en un plazo de 90 días o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

Cabe mencionar que a petición de autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado podrá permitir que representantes de aquélla entren en su territorio con el fin de entrevistarse con personas y de inspeccionar documentos con el consentimiento de las personas interesadas, así como permitirles estar presentes durante una inspección a llevarse a cabo por la autoridad competente en el territorio correspondiente²⁵⁴.

Posibilidad de rechazar una solicitud²⁵⁵

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de la información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone la obligación de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o de proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad²⁵⁶

Cualquier información recibida debe tratarse como confidencial y sólo puede revelarse a personas o autoridades en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a

²⁵⁴ Art. 6, Tratado.

²⁵⁵ Art. 7, Tratado.

²⁵⁶ Art. 8, Tratado.

dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Podrán revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en las resoluciones judiciales.

PROTOCOLO AL TRATADO CON SINGAPUR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 9 de enero de 2012 se publicó en el DOF el decreto promulgatorio del Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad de México el 29 de septiembre de 2009, mismo que entró en vigor el 9 de enero de 2012, surtiendo plenos efectos a partir del 1 de enero de 2013²⁵⁷.

Intercambio de información²⁵⁸

Se reemplaza el Artículo 26 del Convenio, ajustando su redacción a los estándares de intercambio de información fijados por la OCDE y por el Foro Global de Transparencia para el Intercambio de Información.

Al respecto, bajo la nueva redacción, la información sujeta a intercambio ya no estará limitada al ISR e IETU, sino a información de cualquier clase y naturaleza que sea requerida por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas y entidades locales²⁵⁹.

Los Estados Contratantes quedan obligados a obtener la información requerida aun cuando pudieren no necesitarla para sus propios fines impositivos.

No obstante, se mantienen el principio de confidencialidad y los límites establecidos respecto del intercambio de información, estableciéndose de manera expresa que los Estados contratantes no se podrán negar a otorgar información en atención a que esté en poder de un banco, institución financiera, agente, o de cualquier persona actuando en calidad representativa o fiduciaria.

²⁵⁷ Art. II, Protocolo.

²⁵⁸ Art. I, Protocolo.

²⁵⁹ Art. I, Protocolo.

TRATADO CON LITUANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 26 de noviembre de 2012 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Lituania para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo. Dichos instrumentos surtieron plenos efectos a partir del pasado 1 de enero.

Algunas de las características más destacables de dichos instrumentos se describen a continuación:

Inclusión del IETU²⁶⁰

Además del ISR exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del Tratado.

Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"²⁶¹

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades resolverán mediante acuerdo mutuo la cuestión y la forma en que se aplicará el Convenio. En ausencia de tal acuerdo, no será aplicable el Convenio.

EP²⁶²

El Tratado considera que una empresa residente en un Estado Contratante tiene establecimiento permanente en el otro tratándose de obras, construcciones, proyectos de instalación o montajes o actividades de supervisión relacionadas con los mismos cuya duración supere 6 meses.

Igualmente, prevé como supuesto para determinar la existencia de un establecimiento permanente, 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

²⁶⁰ Art. 2, Tratado.

²⁶¹ Art. 4, Tratado.

²⁶² Art. 5, Tratado.

propósito pero únicamente cuando las actividades de dicha naturaleza continúen (para el mismo proyecto o para uno relacionado) en el país por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses.

Por otro lado, el Protocolo prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales resuelvan de común acuerdo la atribución de establecimiento permanente tratándose de actividades llevadas a cabo en un lugar fijo de negocios²⁶³.

Finalmente, se establece que a la fecha de firma del Tratado, ninguno de los acuerdos firmados por Lituania con terceros establece disposición especial que considere que una aseguradora de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro si cobra primas o asegura riesgos en el territorio de ese otro Estado por medio de un agente dependiente²⁶⁴.

Beneficios empresariales²⁶⁵

Los beneficios de una empresa residente en un Estado Contratante pueden someterse a imposición en el otro en la medida en que puedan atribuirse a las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar a el de los bienes o mercancías vendidas a través de un establecimiento permanente.

Al respecto, el Tratado dispone que los beneficios derivados de las ventas mencionadas sólo se pueden considerar atribuibles al establecimiento permanente en la medida en que se demuestre que esas ventas son realizadas con el propósito de obtener un beneficio de conformidad con el Tratado, es decir, que no exista una razón sustentable de negocios para llevar a cabo la operación en tal forma.

Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permite la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del mismo, incluyendo los gastos de dirección y administración generales, independientemente del lugar donde se efectúen.

²⁶³ Párrafo 2, Protocolo.

²⁶⁴ Párrafo 2, Protocolo.

²⁶⁵ Art. 7, Tratado.

El Tratado permite que se determinen los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, estableciéndose expresamente que no se atribuirá beneficio alguno a un establecimiento permanente por el solo hecho de comprar bienes para una empresa residente en el otro Estado Contratante.

Finalmente, se establece la obligación de calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente con el mismo método cada año, salvo que existan razones válidas y suficientes para proceder de otra forma.

Limitación de beneficios²⁶⁶

Ningún residente calificará bajo los beneficios del Tratado cuando el propósito principal de la creación de dicha residencia sea obtener beneficios del mismo, que de otra forma no estarían disponibles.

Dividendos²⁶⁷, intereses²⁶⁸ y regalías²⁶⁹

La tasa máxima de retención en el país de fuente para dividendos asciende a 0% tratándose de beneficiarios efectivos que detentan cuando menos el 10% del capital de la sociedad que paga dividendos, o 15% en los demás casos.

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

Ganancias de capital²⁷⁰

Quedan sujetas a imposición las ganancias derivadas de la enajenación de acciones inmobiliarias que obtenga un residente de un Estado Contratante, en las que más del 50% de su valor provenga, directa o indirectamente, de inmuebles en el otro Estado Contratante.

²⁶⁶ Art. 23, Tratado.

²⁶⁷ Art. 10, Tratado.

²⁶⁸ Art. 11, Tratado.

²⁶⁹ Art. 12, Tratado.

²⁷⁰ Art. 13, Tratado y Párrafo 6, Protocolo.

Asimismo, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones pueden someterse a imposición en el Estado fuente siempre que el receptor de la ganancia y sus partes relacionadas, en cualquier momento durante los 12 meses anteriores a la enajenación, hayan tenido una participación de al menos 25% en el capital de dicha sociedad; sin embargo, dicho gravamen no podrá exceder del 20% de las ganancias sujetas a imposición.

Cuando México acuerde con cualquier tercer país una tasa inferior al 20%, en la medida en que las ganancias sean obtenidas teniéndose la misma o mayor participación en el capital de la sociedad, la tasa menor será aplicable automáticamente con efectos a partir de la entrada en vigor de ese convenio o del que aquí se comenta, lo que sea posterior.

Regla antiabuso²⁷¹

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

Actividades en ultramar²⁷²

Se establece que las actividades en ultramar implican aquellas llevadas a cabo en ultramar en un Estado Contratante, relacionadas con la exploración o explotación del fondo marino y subsuelo y sus recursos naturales, situados en dicho Estado.

Al efecto se considera que una persona que realiza actividades en ultramar en el otro Estado constituye un establecimiento permanente o base fija, salvo que tales actividades sean realizadas por un periodo que en conjunto no exceda de 30 días en cualquier periodo de 12 meses.

Finalmente, se establecen reglas específicas para los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente por un empleo relacionado con actividades en ultramar en el otro Estado, precisándose reglas en cuanto a las ganancias obtenidas por la enajenación de derechos de exploración o explotación y conceptos vinculados.

²⁷¹ Arts. 11 y 12, Tratado.

²⁷² Art. 21, Tratado.

Intercambio de información y asistencia en el cobro²⁷³

Las autoridades de ambos Estados intercambiarán información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del Tratado, o para el cumplimiento de legislación interna relativa a impuestos de cualquier naturaleza federales o locales.

Cada uno de los Estados Contratantes ayudará y asistirá al otro Estado en la recaudación y cobro de los impuestos, considerándose para dichos efectos como "crédito fiscal" el monto debido de impuestos de cualquier naturaleza y exigidos por un Estado.

TRATADO CON UCRANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 26 de noviembre de 2012 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Ucrania para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su Protocolo. Dichos instrumentos surtieron plenos efectos a partir del pasado 1 de enero.

Algunas de las características más destacables de dichos instrumentos se describen a continuación:

Inclusión del IETU²⁷⁴

Además del ISR exigible en ambos países, se incluye de manera expresa al IETU como impuesto comprendido dentro del alcance del Tratado.

Regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"²⁷⁵

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades resolverán el caso mediante acuerdo mutuo.

²⁷³ Arts. 27 y 28, Tratado.

²⁷⁴ Art. 2, Tratado.

²⁷⁵ Art. 4, Tratado.

EP²⁷⁶

El Tratado considera específicamente que una empresa residente en un Estado Contratante tiene establecimiento permanente en el otro tratándose de obras, construcciones, proyectos de instalación o montajes o actividades de supervisión relacionadas con los mismos cuya duración supere 6 meses.

Igualmente, se contará con un establecimiento permanente a la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de sus empleados u otro personal contratado cuando las actividades continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses, así como por servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente prestados por una persona física cuando la misma se encuentre en el territorio de un Estado Contratante por un periodo o periodos que en su conjunto excedan 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses.

Beneficios empresariales²⁷⁷

Los beneficios de una empresa residente en un Estado Contratante pueden someterse a imposición en el otro en la medida en que puedan atribuirse a las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar a los de los bienes o mercancías vendidas a través de un establecimiento permanente.

Al respecto, el Tratado dispone que los beneficios derivados de las ventas mencionadas sólo se pueden considerar atribuibles al establecimiento permanente en la medida en que se demuestre que esas ventas son realizadas con el propósito de obtener un beneficio de conformidad con el Tratado, es decir, que no exista una razón sustentable de negocios para llevar a cabo la operación en tal forma.

Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permite la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del mismo, incluyendo los gastos de dirección y administración generales, independientemente del lugar donde se efectúen.

²⁷⁶ Art. 5, Tratado.

²⁷⁷ Art. 7, Tratado.

El Tratado permite que se determinen los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, estableciéndose expresamente que no se atribuirá beneficio alguno a un establecimiento permanente por el solo hecho de comprar bienes para una empresa residente en el otro Estado Contratante.

Dividendos²⁷⁸, intereses²⁷⁹ y regalías²⁸⁰

La tasa máxima de retención en el país de fuente para dividendos asciende a 5% tratándose de beneficiarios efectivos que detentan cuando menos el 25% del capital de la sociedad que paga dividendos, ó 15% en los demás casos.

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

Ganancias de capital²⁸¹

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de la participación en sociedades pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, sin que se establezca una tarifa límite.

Regla antiabuso²⁸²

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

Asimismo, las disposiciones relativas a intereses y regalías no serán aplicables si el propósito principal de la creación o asignación de créditos o de los derechos con respecto a los cuales se pagan las regalías fue el de obtener ventaja de los beneficios otorgados por el Tratado.

²⁷⁸ Art. 10, Tratado.

²⁷⁹ Art. 11, Tratado.

²⁸⁰ Art. 12, Tratado.

²⁸¹ Art. 13, Tratado.

²⁸² Arts. 11 y 12, Tratado.

Limitación de beneficios²⁸³

Se establece una cláusula para limitar el acceso a diversas personas a los beneficios del Tratado, señalándose que una persona sin derechos tales beneficios podrá tener acceso a los mismos si así lo determina la autoridad competente del Estado del que provenga el ingreso.

Intercambio de información y asistencia en el cobro²⁸⁴

Las autoridades de ambos Estados intercambiarán información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del Tratado, o para el cumplimiento de legislación interna relativa a impuestos de cualquier naturaleza federales o locales.

Cada uno de los Estados Contratantes ayudará y asistirá al otro Estado en la recaudación y cobro de los impuestos, considerándose para dichos efectos como "crédito fiscal" el monto debido de impuestos de cualquier naturaleza y exigidos por un Estado.

Aplicación del Tratado²⁸⁵

De manera poco ordinaria se establece que los Estados harán lo posible por aplicar las disposiciones del Tratado de acuerdo a los Comentarios de la OCDE, en la medida en que el contenido del Tratado corresponda al del Modelo Convenio de la OCDE.

ACUERDO CON BELICE SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 9 de agosto de 2012 se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y Belice para el Intercambio de Información en Materia Tributaria, el cual surtió plenos efectos el 9 de agosto de 2012.

²⁸³ Art. 22, Tratado.

²⁸⁴ Arts. 27 y 28, Tratado.

²⁸⁵ Párrafo 6, Protocolo.

Objeto y alcance del acuerdo²⁸⁶

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recaudación de impuestos o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

Impuestos comprendidos²⁸⁷

Los impuestos comprendidos por el Tratado son los impuestos de cualquier clase y naturaleza exigidos por las partes al 17 de noviembre de 2011, excluyéndose aquellos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas.

Intercambio de información previa solicitud²⁸⁸

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

En caso de que la autoridad requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en un plazo de 90 días a partir de la recepción de la solicitud, incluyendo si encuentra obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

Posibilidad de rechazar una solicitud²⁸⁹

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la

²⁸⁶ Art. 1, Tratado.

²⁸⁷ Art. 3, Tratado.

²⁸⁸ Art. 5, Tratado.

²⁸⁹ Art. 7, Tratado.

autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad ²⁹⁰

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

ACUERDO CON LAS ISLAS CAIMÁN SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 7 de marzo de 2012, se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de las Islas Caimán con la Autorización del Gobierno del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria.

Dicho acuerdo entró en vigor el 9 de marzo de 2012 para asuntos penales fiscales y el 1 de enero de 2013 para todos los demás aspectos comprendidos en el mismo.

²⁹⁰ Art. 8, Tratado.

Objeto y alcance del acuerdo²⁹¹

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recaudación de impuestos o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

Impuestos comprendidos²⁹²

En el caso de México, comprende al ISR, IETU e IVA, mientras que tratándose de las Islas Caimán, comprende cualquier impuesto establecido por dicho Estado que sea sustancialmente similar a los impuestos existentes de México a los cuales se aplica el Tratado.

Intercambio de información previa solicitud²⁹³

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

En caso de que la autoridad requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en un plazo de 90 días a partir de la recepción de la solicitud, incluyendo si encuentra obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

Posibilidad de rechazar una solicitud²⁹⁴

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la

²⁹¹ Art. 1, Tratado.

²⁹² Art. 3, Tratado.

²⁹³ Art. 5, Tratado.

²⁹⁴ Art. 7, Tratado.

autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad²⁹⁵

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

Interpretación²⁹⁶

Al igual que los recientes tratados sobre el intercambio de información concluidos por México, se establece que ambas partes podrán tomar en consideración los comentarios al Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Acuerdo Modelo de la OCDE) cuando se interpreten disposiciones de este Acuerdo que sean idénticas a las disposiciones del Acuerdo Modelo de la OCDE.

ACUERDO CON ISLA DEL HOMBRE (ISLA DE MAN) SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 2 de marzo de 2012, se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la Isla del Hombre (Isla de Man) para el Intercambio de

²⁹⁵ Art. 8, Tratado.

²⁹⁶ Art. 11, Tratado.

Información en Materia Tributaria, el cual resultó aplicable a partir del 4 de marzo de 2012.

Objeto y alcance del acuerdo²⁹⁷

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recuperación o recaudación de impuestos, o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

Impuestos Comprendidos²⁹⁸

En el caso de la Isla del Hombre, comprende los impuestos sobre la renta o utilidad, mientras que por lo que respecta a México se comprenden el ISR, IETU e IVA.

Intercambio de información previa solicitud²⁹⁹

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

En caso de que la autoridad requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en un plazo de 90 días a partir de la recepción de la solicitud, incluyendo si encuentra obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

²⁹⁷ Art. 1, Tratado.

²⁹⁸ Art. 3, Tratado.

²⁹⁹ Art. 6, Tratado.

Posibilidad de rechazar una solicitud³⁰⁰

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad³⁰¹

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

ACUERDO CON ISLAS GUERNESEY SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 27 de abril de 2012, se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de Guernesey para el Intercambio de Información en Materia Tributaria, el cual entró y surtió efectos a partir del 24 de marzo de 2012.

³⁰⁰ Art. 7, Tratado.

³⁰¹ Art. 8, Tratado.

Alcance del Acuerdo³⁰²

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recaudación de impuestos o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

Impuestos Comprendidos³⁰³

En el caso de México, quedan comprendidos el ISR, IETU e IVA, y por lo que respecta a las Islas Guernesey, se comprende el impuesto sobre la renta y el impuesto por ingresos derivados de ventas de bienes inmuebles.

Intercambio de información previa solicitud³⁰⁴

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

La parte requerida deberá confirmar la recepción de la solicitud y enviará la información solicitada en el menor tiempo posible.

Posibilidad de rechazar una solicitud³⁰⁵

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando, *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

³⁰² Art. 1, Tratado.

³⁰³ Art. 2, Tratado.

³⁰⁴ Art. 4, Tratado.

³⁰⁵ Art. 6, Tratado.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

Confidencialidad³⁰⁶

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

ACUERDO CON ISLAS JERSEY SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 22 de marzo de 2012 se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Jersey sobre el Intercambio de Información en materia Tributaria, el cual ha surtido sus efectos desde el 22 de marzo de 2012.

Objeto y Alcance del Acuerdo³⁰⁷

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recaudación de impuestos o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

³⁰⁶ Art. 7, Tratado.

³⁰⁷ Art. 1, Tratado.

Impuestos Comprendidos³⁰⁸

En el caso de México quedan comprendidos el ISR, IETU e IVA, mientras que por lo que respecta a Islas Jersey, quedan comprendidos el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre bienes y servicios.

Intercambio de información previa solicitud³⁰⁹

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

La parte requerida confirmará la recepción de la solicitud a y hará lo posible por enviar la información solicitada con el menor retraso posible.

Posibilidad de rechazar una solicitud³¹⁰

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando, *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

³⁰⁸ Art. 3, Tratado.

³⁰⁹ Art. 5, Tratado.

³¹⁰ Art. 7, Tratado.

Confidencialidad³¹¹

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y no podrá utilizarse para cualquier fin distinto a los mencionados en el Tratado o revelarse a otra jurisdicción.

La información sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

ACUERDO CON SAMOA SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El 13 de julio de 2012 se publicó en el DOF el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Estado Independiente de Samoa para el Intercambio de Información en materia Tributaria, el cual surtió plenos efectos el 18 de julio de 2012.

Objeto y alcance del acuerdo³¹²

Las autoridades competentes de ambos países se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, ejecución, recaudación de impuestos o de la investigación o enjuiciamiento de asuntos fiscales.

Impuestos comprendidos³¹³

Los impuestos comprendidos por el Tratado son los impuestos de cualquier clase y naturaleza exigidos por las partes al 17 de noviembre de 2011, sin que resulte aplicable a aquellos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas.

³¹¹ Art. 8, Tratado.

³¹² Art. 1, Tratado.

³¹³ Art. 3, Tratado.

Intercambio de información previa solicitud³¹⁴

La parte requerida deberá proporcionar, previa solicitud, la información independientemente de que la conducta investigada pudiera constituir un delito según las leyes de su legislación local.

La información deberá requerirla la autoridad competente a través de solicitud en la que proporcione diversa información con el fin de demostrar el interés previsible de aquella que sea solicitada.

En caso de que la autoridad requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en un plazo de 90 días a partir de la recepción de la solicitud, incluyendo si encuentra obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, deberá informar inmediatamente a la parte requirente explicando la razón de su imposibilidad o las razones de su negativa.

Posibilidad de rechazar una solicitud³¹⁵

La asistencia a través del intercambio de información podrá rechazarse cuando, *i)* la solicitud no se formule de conformidad con el Tratado, *ii)* la revelación de información sea contraria al orden público, o *iii)* la autoridad requirente no hubiera podido obtener la información bajo su propia legislación o en respuesta a una solicitud válida de la autoridad requerida.

El tratado no impone obligación de proporcionar información sujeta a privilegio legal o de proporcionar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, profesional o un proceso comercial, ni de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, asesor jurídico u otro representante legal autorizado cuando tales comunicaciones sean con el propósito de buscar o proporcionar asesoría legal o de ser utilizadas en procedimientos legales en curso o previstos.

³¹⁴ Art. 5, Tratado.

³¹⁵ Art. 7, Tratado.

Confidencialidad³¹⁶

Cualquier información recibida de conformidad con el Tratado tendrá el carácter de confidencial y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos), en la jurisdicción del Estado Contratante encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Se podrá revelar la información en procedimientos públicos de los tribunales o en resoluciones judiciales.

³¹⁶ Art. 8, Tratado.

INTERNACIONAL

FATCA

Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal con los EUA

Es importante referir cuál es el entorno que regula el intercambio de información con fines fiscales entre México y los EUA y dentro del cual fue celebrado el Acuerdo FATCA.

a) Convenio fiscal. - El tratado fiscal para evitar la doble tributación vigente desde el 1 de enero de 1994 entre ambos países permite³¹⁷ a las autoridades fiscales intercambiar información relativa a distintos impuestos.

b) Acuerdo para el intercambio de información tributaria. - Se encuentra en vigor desde 1990, y ha sido objeto de modificaciones posteriores³¹⁸.

Su objetivo es facilitar el intercambio de información de carácter fiscal en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir la evasión y fraude en materia tributaria. Para lograrlo, las partes convienen brindarse asistencia mutua, previéndose la posibilidad de efectuar solicitudes específicas³¹⁹.

Prevé que la información pueda ser intercambiada de manera automática, cuyo contenido será determinado por las autoridades fiscales de ambos países y conforme a los procedimientos que convenidos entre ambas³²⁰.

Dispone la posibilidad de celebrar un programa para implementar lo convenido en el Acuerdo, y tomar medidas tendientes a la mejora en el cumplimiento de disposiciones tributarias, tales como el desarrollo de

³¹⁷ Art. 27.

³¹⁸ El acuerdo se publicó en el DOF el 23 de enero de 1990, y sus modificaciones el 26 de octubre de 1995.

³¹⁹ Art. 1.

³²⁰ Art. 4.

técnicas de auditoría³²¹.

c) Convención multilateral³²².- El 1 de octubre de 2012 entró en vigor en México; es un tratado que diversos países pueden adoptar y, por ende, tiene un carácter multilateral del que los EUA son parte adherente; de esta suerte, este instrumento internacional forma parte del sistema legal de ambos países.

Esta Convención dispone un sistema completo de colaboración entre los países que lo celebren, previéndose el intercambio de información (que sea presumiblemente relevante para efectos fiscales) entre las autoridades fiscales, bajo diversas modalidades: automático, por solicitud y espontánea; contempla la asistencia en la recaudación de impuestos y notificación de documentos y la realización de auditorías fiscales conjuntas.

Si bien el Convenio fiscal y el Acuerdo para el intercambio de información tributaria han permitido el intercambio de información relevante para efectos fiscales entre los EUA y México, desde el punto de vista fáctico, hubo un periodo en que dicho intercambio no se dio en los términos más amplios permitidos por tales instrumentos, a grado tal que el entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público de México dirigió en el año 2009 una carta a su homólogo en los EUA³²³ solicitando incrementar el nivel de cooperación en la materia, en particular en lo concerniente a los intereses pagados por los bancos de los EUA a residentes fiscales en México.

Es evidente que la voluntad política imperante es de amplia colaboración entre ambos países, al efecto de lo cual, los instrumentos jurídicos antes mencionados otorgan sustento a la misma.

GENERALIDADES DEL ACUERDO FATCA

FATCA es un sistema de normas de los EUA que tiene como propósito, que dicho país detecte a sus contribuyentes (de los EUA) que tienen

³²¹ Art. 5.

³²² Convención multilateral sobre asistencia administrativa en materia fiscal hecha en Estrasburgo, Francia, el 25 de enero de 1998, y el Protocolo que la modifica, hecho en París, el 27 de mayo de 2010.

³²³ Carta del 1 de septiembre de 2009 dirigida al Secretario del Tesoro de los Estados Unidos, Timothy Geithner por el Dr. Agustín Carstens, entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público.

ingresos por intereses y otros productos financieros derivados de inversiones en otros países a través de organizaciones financieras.

Este sistema entró en vigor el 1 de enero de 2013 y diversas de sus disposiciones lo harán de forma gradual con posterioridad.

Para lo anterior, EUA requiere de la colaboración -para identificar contribuyentes de los EUA -de las organizaciones financieras y/o autoridades de otros países; en caso de no obtenerse la misma (colaboración), entonces, las organizaciones financieras extranjeras quedan sujetas a un impuesto del 30% bruto (sin deducciones) por los ingresos que tengan de fuente de los EUA.

En caso de que apliquen los beneficios de un tratado pero no se cumpla con las obligaciones de FATCA, éstos (beneficios) deberán de ser solicitados vía devolución de impuestos.

La colaboración de las organizaciones financieras extranjeras (no de los EUA) ocurre mediante la celebración de convenios ("Convenios FATCA") por el que deben llevar a cabo diversas acciones en relación con sus cuentahabientes. La implementación de Convenios FATCA representará para las instituciones financieras una carga administrativa de importancia.

NATURALEZA LEGAL DEL ACUERDO FATCA

El Acuerdo FATCA es un tratado³²⁴ entre los EUA y México que permite instrumentar lo convenido por México en términos del Convenio fiscal, el Acuerdo para el intercambio de información tributaria y la Convención multilateral.

En tal carácter, los sujetos obligados son ambos países. Sin embargo, tiene la particularidad de que, a efecto de que las instituciones financieras mexicanas no se encuentren afectas a la retención del 30% por los ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en los EUA, deberán de cumplir con regulaciones e informar de ello a las autoridades mexicanas competentes, y estas últimas a su vez, tendrán que informar

³²⁴ Artículos 2 de la Convención de Viena y 2 fracción I de la Ley sobre la Celebración de Tratados que los define como *"el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos asumen compromisos."*

de ello a su contraparte en los EUA.

Debido a los distintos intereses, necesidades y capacidades de los dos países signatarios, es diferente la información que cada una de las partes entregará a su contraparte, tal y como se desprende de los siguientes apartados.

INFORMACIÓN A ENVIARSE POR MÉXICO

Sujetos obligados a reportar (regla general y reglas especiales)

De conformidad con el Acuerdo FATCA, México debe obtener e intercambiar información con respecto a cada "cuenta reportable" a EUA de cada Institución Financiera (como se define más adelante) residente en México y cualquier sucursal ubicada en el país de una Institución Financiera que no sea residente en México.

Para estos efectos deberá entenderse por "Institución Financiera" lo siguiente:

- a)** Institución de custodia, la cual incluye cualquier entidad que posea activos financieros por cuenta de terceros, como parte sustancial de su negocio. En términos generales, es sustancial si los ingresos relacionados son por lo menos 20% del ingreso bruto de la entidad ("Institución de Custodia").
- b)** Institución de depósitos, aquella entidad que acepte depósitos en el curso ordinario de su actividad bancaria o similar ("Institución de Depósitos").
- c)** Entidad de inversión, es cualquier entidad que realice como negocio la negociación con instrumentos de mercado de dinero, divisas, instrumentos referenciados a tipo de cambio, de tasas de interés o índices, valores o negociación de futuros sobre mercancías; administración de carteras; u otro tipo de inversión, administración o manejo de fondos o dinero por cuenta de terceros ("Entidad de Inversión").
- d)** Compañía de seguros específica, es cualquier aseguradora que emita o esté obligada a hacer pagos con respecto a contratos de renta vitalicia o de ciertos contratos donde se tiene el derecho a obtener un monto superior a USD \$50, 000 por causas como cancelación de la póliza, préstamo, etc. ("Compañía de Seguro Específica").

Existen algunas excepciones de entidades no sujetas a reportar como las mencionadas en el Anexo II, el cual incluye beneficiarios efectivos exentos tales como el gobierno mexicano o entidades o instrumentos que sea propiedad total de éste (ej. Nacional Financiera, BANOBRAS, BANCOMEXT, entre otros), el banco central y fondo de pensiones; Instituciones Financieras consideradas cumplidas tales como fideicomisos que sirven exclusivamente como garantía y fuente alterna de pago de una deuda u obligación de pago del fideicomitente o un fideicomiso cuyos activos consistan en bienes inmuebles; y productos exentos tales como planes personales de retiro, primas de seguros para el retiro y fondos de pensiones.

Información que debe reportar México

En cumplimiento con el Acuerdo FATCA, México tiene la obligación de reportar a EUA las "cuentas financieras" mantenidas en una Institución Financiera de México sujeta a reportar, cuyos titulares sean una o varias personas de EUA o una entidad que no es de dicho país con una o varias personas que ejercen el control que sean una persona de EUA. Para estos efectos se prevén excepciones a personas de EUA que no deben considerarse, tales como subdivisiones políticas del país y ciertos planes de retiro.

En este sentido, el Anexo I contiene procedimientos para la identificación y reporte de cuentas reportables a EUA y sobre pagos a ciertas instituciones financieras no participantes. Estos procedimientos seguramente serán de difícil aplicación en algunos casos, por lo que se prevé que se permita a las Instituciones Financieras sujetas a reportar que utilicen a terceros prestadores de servicios para cumplir con sus obligaciones.

Al efecto, las "Cuentas Financieras" incluyen lo siguiente:

- a)** Cualquier participación en el capital o deuda en la Institución Financiera que únicamente esté definida como tal por ser una Entidad de Inversión (como se definió anteriormente).
- b)** Cualquier participación en el capital o deuda en la Institución Financiera (distinto a participaciones que regularmente se comercialicen en un mercado de valores establecido), si el valor de participaciones en el capital o deuda está determinado, directa o indirectamente, principalmente en referencia a activos que generan pagos con fuente de riqueza en EUA sujetos a retención y las participaciones han sido

establecidas con el propósito de evitar el reporte de conformidad con el Acuerdo FATCA.

c) Cualquier contrato de seguro que tenga un valor en efectivo superior a los USD \$50,000 y cualquier contrato de renta vitalicia emitido o mantenido por una Institución Financiera.

Específicamente, la información que México deberá reportar a EUA respecto a las Cuentas Reportables consiste en lo siguiente:

d) Nombre, dirección y número de identificación fiscal del cuentahabiente que sea persona específica de EUA.

e) Número de cuenta.

f) Nombre y número de identificación de la Institución Financiera mexicana sujeta a reportar.

g) El saldo promedio mensual o valor de la cuenta durante el año calendario correspondiente.

h) En el caso de cuenta de custodia, el monto bruto total de intereses, dividendos y cualquier otro ingreso derivado de los activos que se mantengan en la cuenta; y el monto bruto total de los productos de la venta o redención de propiedad pagada o acreditada a la cuenta durante el año de calendario u otro periodo de reporte apropiado con respecto a la Institución Financiera de México sujeta a reportar que actúe como un custodio, corredor, representante o de otra manera como un representante para un cuentahabiente.

i) En el caso de cuentas de depósito, el monto bruto total de intereses pagados acreditados en la cuenta.

j) En el caso de cuentas distintas a las referidas en los puntos anteriores, el monto bruto total pagado o acreditado al cuentahabiente con respecto a la cuenta con respecto al cual la Institución Financiera de México sujeta a reportar es la obligada o deudora, incluyendo el importe total de cualesquiera pagos por redención realizados al cuentahabiente.

Obtención de información por personas obligadas (cuentas preexistentes y cuentas nuevas)

La información que México deberá obtener e intercambiar a EUA, será aquella correspondiente al ejercicio 2013 y años subsecuentes con excepción de lo siguiente:

- (i) Intercambio respecto 2013 y 2014.- El nombre, dirección y número de identificación fiscal del cuentahabiente, número de cuenta, nombre y número de identificación de la Institución Financiera mexicana sujeta a reportar, el saldo promedio mensual o valor de la cuenta durante el año calendario correspondiente; y en el caso de cuentas de custodia, el monto bruto total de intereses, dividendos y cualquier otro ingreso derivado de los activos que se mantengan en la cuenta.
- (ii) Intercambio respecto 2015.- La información mencionada en los incisos i) al vii) anteriores, con excepción al monto bruto total de los productos de la venta o redención de propiedad pagada o acreditada a la cuenta durante el año de calendario u otro periodo de reporte apropiado con respecto a la institución financiera de México sujeta a reportar que actúe como un custodio, corredor, representante o de otra manera como un representante para un cuentahabiente.
- (iii) Intercambio respecto 2017.- Las informaciones mencionadas en los incisos i) al vii) anteriores.

La información se intercambiará dentro de los nueve meses posteriores al cierre del año calendario al que corresponda. Sin embargo, la información correspondiente a 2013 podrá intercambiarse a más tardar el 30 de septiembre de 2015.

Ahora bien, en relación a Cuentas Financieras mantenidas en una Institución Financiera al 31 de diciembre de 2013 ("Cuentas Preexistentes"), México no está obligado a obtener el número de identificación fiscal en la información intercambiada de cualquier persona si dicho número no está en la Institución Financiera sujeta a reportar. En estos casos, se deberá obtener e incluir la fecha de nacimiento de la persona de que se trate en caso de que la tenga la institución financiera.

No obstante, a partir del 1 de enero de 2017 habrá disposiciones que obliguen a las instituciones financieras a obtener y reportar el número de identificación fiscal de Cuentas Preexistentes.

Consecuencias de incumplimiento

El Acuerdo FATCA prevé que en el caso que Estados Unidos determine que existe una falta de cumplimiento significativo de las obligaciones previstas en el Acuerdo FATCA de la Institución Financiera sujeta a reportar de México, EUA deberá notificar a la autoridad competente de México para que aplique las sanciones aplicables que su legislación interna prevea.

Nuestra legislación prevé en el artículo 32-B del CFF, diversas obligaciones relativas a proporcionar información financiera a las autoridades fiscales, por lo que su incumplimiento daría lugar a multas administrativas e incluso sanciones penales, dependiendo de las circunstancias del caso en concreto (Art. 84-A, 84-B, 108 CFF).

En adición a lo anterior, en caso de que la falta de cumplimiento significativo de una institución financiera de México sujeta a reportar no sea resuelta dentro de un periodo de 18 meses después de la notificación, el Departamento del Tesoro de EUA considerará a la Institución Financiera mexicana como una "Institución Financiera no Participante", y en consecuencia se le aplicarán las sanciones establecidas para efectos de FATCA (e.g. retención).

INFORMACIÓN A ENVIARSE POR EUA

Sujetos obligados a reportar

Por su parte EUA debe obtener e intercambiar información con respecto a todas las cuentas reportables a México de cada Institución Financiera de EUA sujeta a reportar.

Lo que debe entenderse por Institución Financiera en el caso de EUA, comprende *i)* cualquier Institución Financiera que (como se definió anteriormente) sea residente de EUA, excluyendo cualesquiera sucursales de la misma que se ubiquen fuera de EUA, y *ii)* cualquier sucursal de una Institución Financiera que no sea residente de Estados Unidos, si dicha sucursal se ubica en el mismo, siempre que la Institución Financiera o sucursal tenga el control, la recepción, o custodia del ingreso con respecto al cual se requiere el intercambio de información.

Información que debe reportar EUA

Al efecto, EUA reportará la siguiente información:

- a)** Nombre, dirección y RFC del cuentahabiente residente en México.
- b)** Número de cuenta.
- c)** Nombre y número de identificación de la Institución Financiera de EUA sujeta a reportar.
- d)** El monto bruto de intereses pagados a una Cuenta de Depósito.
- e)** El monto bruto de dividendos con fuente de riqueza en Estados Unidos pagados o acreditados a la cuenta.
- f)** El monto bruto de otros ingresos con fuente de riqueza en EUA pagados o acreditados a la cuenta, en la medida en la que estén sujetos a reportar de conformidad con ciertas disposiciones del Código de Rentas Internas de EUA.

Así, no habrá intercambio de información por lo que respecta a cuentahabientes mexicanos que en ausencia de cuentas de depósito tengan ingresos con fuente de riqueza fuera de EUA.

Obtención de información por personas obligadas (cuentas preexistentes y cuentas nuevas)

La información que EUA deberá obtener e intercambiar a México, será aquella correspondiente al ejercicio 2013 y años subsecuentes.

La información se intercambiará dentro de los nueve meses posteriores al cierre del año calendario al que corresponda. Sin embargo, la información correspondiente a 2013 podrá intercambiarse a más tardar el 30 de septiembre de 2015.

Ahora bien, en relación a Cuentas Preexistentes, EUA no está obligado a obtener el número de identificación fiscal (RFC) en la información intercambiada de cualquier persona si dicho número no está en la Institución Financiera sujeta a reportar. En estos casos, se deberá obtener e incluir la fecha de nacimiento de la persona de que se trate en caso de que la tenga la institución financiera.

No obstante, a partir del 1 de enero de 2017 habrá disposiciones que obliguen a las instituciones financieras a obtener y reportar el número de identificación fiscal de Cuentas Preexistentes.

Consecuencias de incumplimiento

El Acuerdo FATCA prevé que en el caso que México determine que existe una falta de cumplimiento significativo de las obligaciones previstas en el Acuerdo FATCA de la Institución Financiera sujeta a reportar de EUA, México deberá notificar a la autoridad competente de dicho país, y éste deberá aplicar las sanciones aplicables que su legislación interna prevea.

Algunos Comentarios Adicionales

¿Desaparece el “secreto bancario / fiduciario”?

Previo a la celebración del Acuerdo FATCA, el procedimiento de intercambio de información se llevaba a cabo a través de las autoridades competentes de ambos países y generalmente era necesario que la autoridad requerida contactara a la institución financiera que contara con la información relevante.

Con la entrada en vigor del Acuerdo FATCA se simplifica la manera en que se obtiene e intercambia información, ya que es la institución financiera la obligada a reportar directamente, sin que medie un requerimiento de las autoridades fiscales.

Además, el carácter de confidencialidad legal de la información que obtengan las autoridades fiscales se mantiene.

Es decir, en nuestra opinión no desaparece el secreto bancario, sino que simplemente se simplifica y facilita el intercambio de información ya que se realiza de manera automática. No obstante que la divulgación o el mal uso de la información por las autoridades fiscales está sujeto a sanciones legales, existe preocupación sobre el posible uso o destino de la información.

Limitantes de intercambio establecidas en el AIIT de 1989

El propósito del Acuerdo FATCA es mejorar e incrementar el cumplimiento de obligaciones fiscales mediante el intercambio y reporte automático de información fiscal y financiera. Sin embargo, ello, tomando como marco diversas convenciones celebradas por ambos

países como es el caso del Artículo 4 del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, hecho en Washington el 9 de noviembre de 1989 ("AIIT").

Dicho artículo, prevé el intercambio de información automática que llegue al conocimiento de las autoridades competentes la cual pueda ser relevante y coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines de determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria.

Cabe mencionar que el AIIT prevé además, como posibilidad de rechazar una solicitud, lo siguiente:

- a)** La ejecución de la solicitud requiere que el Estado requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del Estado requerido o del otro Estado Contratante, en cuyo caso las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se consultarán para acordar medios legales alternativos que permitan proporcionarla asistencia referida.
- b)** La ejecución de la solicitud sea, a juicio del Estado requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público.
- c)** Al proporcionar la información se pueda divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales.
- d)** Al facilitar la información solicitada por el Estado requirente para administrar o ejecutar una disposición de sus leyes fiscales o cualquier requisito relacionado con éstas, se discrimine a un nacional del Estado requerido.
- e)** Una disposición de sus leyes fiscales o un requisito relacionado con éstas se considerará discriminatoria contra un nacional del Estado requerido, cuando ésta sea más gravosa para un nacional del Estado requerido en relación con un nacional del Estado requirente en igualdad circunstancias.
- f)** La solicitud no cumpla con las disposiciones del AIIT.

Por lo anterior, si la información a intercambiarse se ubica en alguno de los supuestos antes mencionados en comentario se ubica en alguno de los supuestos antes mencionados, podrá negarse el envío de la información correspondiente.

Acuerdo mutuo pendiente

Es importante mencionar, que el Acuerdo FATCA prevé la obligación a las autoridades competentes de ambos países de celebrar un Procedimiento de Acuerdo Mutuo de conformidad con lo previsto en el AIIT³²⁵ en el que además de prever las reglas y procedimientos para la implementación del intercambio de información, se podrán acordar otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria.

Dichas medidas podrán incluir el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría, (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones simultáneas de delitos, en sus jurisdicciones y por sus autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

Prevención de elusión

A efecto de cerciorarse que se cumplan correctamente las disposiciones del Acuerdo, así como evitar que las Instituciones Financieras adopten prácticas con la intención de eludirlas, el mismo prevé la posibilidad de que las partes implementen los requerimientos necesarios para evitarlos.

Lo anterior, permite el ajuste o implementación de disposiciones y medidas a efecto de que derivado de la aplicación del Acuerdo FATCA se den prácticas elusivas generalizadas en el futuro.

"Cláusula Nación más favorecida"

México es de los primeros países que firma un acuerdo bilateral en el marco de FATCA; se espera se celebren varios más.

Con el paso del tiempo y la experiencia ganada seguramente se irán mejorando los términos de esta clase de acuerdos. Así, de conformidad

³²⁵ Art. 3, Acuerdo.

con el Acuerdo FATCA³²⁶, se prevé una "cláusula de nación más favorecida" consistente en que México deberá obtener los beneficios de cualesquiera condiciones más favorables relacionadas con la aplicación de FATCA a las Instituciones Financieras de México otorgada a otra jurisdicción asociada³²⁷ siempre y cuando dicha jurisdicción esté comprometida a realizar las mismas obligaciones, términos y condiciones que México.

CONVENIO MODELO DE LA OCDE: PROPUESTAS REVISADAS RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 5 (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)

El 12 de octubre de 2011, la OCDE publicó el borrador para discusión denominado "Interpretación y Aplicación del Artículo 5 (Establecimiento Permanente) del Convenio Modelo de la OCDE"³²⁸ ("el Borrador").

Dicho Borrador contiene recomendaciones a los Comentarios al Artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE, preparadas por un grupo de trabajo con integrantes del llamado "*Working Party 1*" ("*WP*") de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, efecto de que se incluyan los cambios en la actualización del Convenio Modelo a publicarse en 2014. Sin embargo, no se proponen modificaciones al texto dicho artículo.

Dada la importancia de dichas propuestas, el Comité de Asuntos Fiscales invitó al público general a emitir y enviar su opinión al respecto antes del 10 de febrero de 2012.

Tomando en cuenta los comentarios recibidos, el 19 de octubre de 2012, la OCDE publicó la versión revisada del Borrador, en el cual, nuevamente, se invita a comentarios del público en general a ser enviados a más tardar el 31 de enero de 2013.

En términos generales, el Borrador contiene recomendaciones respecto a temas relacionados con el concepto de EP, de los cuales mencionaremos los que consideramos de mayor relevancia:

³²⁶ Art. 7.

³²⁷ Por Jurisdicción Asociada se entiende una jurisdicción que tenga en vigor un acuerdo con los Estados Unidos para facilitar la implementación de FATCA.

³²⁸ *Interpretation and Application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention*, <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/48836726>, publicado en la página de internet de la OCDE el 12 de octubre de 2011.

a) Significado del concepto “a disposición de”³²⁹.- Los Comentarios al artículo 5 establecen que un lugar de negocios podría constituir un EP si dicho lugar se encuentra “a disposición” de la empresa. Sin, embargo dicho concepto resulta confuso y poco claro.

Por lo anterior, a efecto de dar mayor claridad a lo que debe entenderse por “a disposición de la empresa”, el WP propuso ciertos cambios a los comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo.

Al respecto, se estableció que el hecho de que un lugar se considere a disposición de una empresa de tal manera que pueda constituir un lugar de negocios mediante el cual se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales, dependerá de que la empresa tenga el *poder efectivo* para usar dicho lugar, así como de la presencia y actividades que realiza ahí.

b) EP por trabajo en casa (*home office*)³³⁰.- Debido a la evolución de la forma en que se desempeñan los trabajos actualmente, la OCDE plantea si un individuo que trabaja en su casa puede generar un EP para la empresa para la cual presta sus servicios.

Al respecto, se adiciona un párrafo mencionando que a efecto de que se considere que la casa del empleado está a disposición de la empresa para la que trabaja dependerá de la regularidad y continuidad con la que se llevan a cabo actividades empresariales.

Asimismo, se deberá considerar si la empresa expresamente requirió que utilizara dicho lugar para la realización de sus actividades.

c) Tiempo requerido para la existencia de un EP³³¹.- Los Comentarios al artículo 5 prevén que un lugar de negocios puede constituir un EP aunque, de hecho, sólo exista sólo durante un período corto de tiempo, ya que la naturaleza misma del negocio hace que sólo se pueda llevar a cabo durante un período limitado.

En la mayoría de los casos se podría considerar que no existe EP en aquellos supuestos en los que la actividad del negocio se lleva a cabo por un periodo menor a seis meses.

³²⁹ Párrafo 4 a 4.2 de los Comentarios al Artículo 5.

³³⁰ Párrafo 4.8 de los Comentarios al Artículo 5.

³³¹ Párrafo 6 a 6.6 de los Comentarios al Artículo 5.

En este sentido, se propone clarificar que un EP puede existir incluso si la presencia es temporal pero recurrente, es decir, en tales casos, cada período de tiempo durante el cual se utiliza el lugar será considerado en combinación con el número de veces durante el cual se utiliza ese lugar.

Asimismo, los cambios propuestos a los Comentarios al Artículo 5 del Convenio Modelo también consideran la existencia de un EP en el caso de actividades que se realicen de forma exclusiva en el país de fuente.

d) Obras de construcción³³². - El párrafo 19 de los Comentarios al artículo 5 indica que una obra de construcción continúa existiendo hasta que el trabajo se haya completado o abandonado.

A efecto de clarificar lo anterior, se propone incluir que el periodo de pruebas "*testing*", debe incluirse en el cálculo de la existencia del proyecto, es decir, para el cómputo de los 12 meses.

Además, se aclara que cualquier trabajo posterior (incluido el trabajo realizado en virtud de una garantía) realizado en el sitio durante un período prolongado de tiempo, deberá tomarse en cuenta con el fin de determinar si dicho trabajo se lleva a cabo a través de un EP distinto.

e) Subcontratista que subcontrata "todos" los elementos de un contrato³³³. - El cuestionamiento versa respecto a la constitución de un EP si una empresa (contratista) que realiza un proyecto integral, subcontrata todos los aspectos de dicho contrato a otras empresas (contratistas o subcontratistas).

Al respecto, las modificaciones establecen que una empresa también puede desarrollar su actividad a través de subcontratistas, actuando solo o en conjunto con los empleados de la empresa.

En dicho caso, un EP sólo existirá para la empresa, si las demás condiciones del artículo 5 se cumplen y los subcontratistas cuentan con un lugar fijo de negocios que esté a disposición de la empresa. En el caso de que no haya empleados de ésta, será necesario demostrar que la empresa tiene el poder efectivo sobre el lugar de negocios en uso.

³³² Párrafo 19 de los Comentarios al Artículo 5.

³³³ Párrafo 10.1 de los Comentarios al Artículo 5.

f) Significado de "concluir contratos en nombre de la empresa"³³⁴. - Los Comentarios al Artículo 5, párrafo 5, relativos a agente dependiente, actualmente establecen que la frase "poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa" no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa.

El cuestionamiento versa respecto a si un comisionista oculto ("*commissionaire*"), aquel que no divulga a los clientes que está actuando como un agente de la empresa extranjera, sino que actúa en nombre propio, puede generar un EP.

Por lo anterior, se propone adicionar lo siguiente:

"Por ejemplo, en algunos países una empresa estará vinculada, en ciertos casos, por un contrato concluido con un tercero por una persona que actúa por cuenta de la empresa, incluso si dicha persona no divulga formalmente que actúa por cuenta de la empresa y el nombre de esta última no se incluye en el contrato."

³³⁴ Párrafo 32.1 de los Comentarios al Artículo 5.

DIVERSOS

CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

Mediante decreto publicado en la Gaceta del DF el 31 de Diciembre de 2012, se dan a conocer diversas reformas y modificaciones al CFDF, entre las cuales destacan las siguientes:

Valuación Inmobiliaria³³⁵

Se incluyó una salvedad más para la vigencia de seis meses contemplada para los avalúos, a saber: que durante ese período los inmuebles objeto de avalúo, sufran variaciones en el comportamiento del mercado inmobiliario.

Lo anterior, según señala la Exposición de Motivos de la Iniciativa enviada por el titular del Ejecutivo local, se debe a que el valor de un inmueble no sólo depende de la modificación de sus características físicas sino también del comportamiento del mercado inmobiliario, el cual reconoce diversos factores y variables que afectan a los inmuebles valuados, lo que se ve reflejado en su precio de venta.

Transmisión de propiedad de inmuebles³³⁶

Tratándose de transmisiones de propiedad de bienes inmuebles, se sustituye la obligación de adjuntar las declaraciones de pago, y ahora se deberán exhibir ante el notario que formalice el acto, las constancias en las que conste que el inmueble no presenta adeudos por los últimos cinco ejercicios, por concepto de impuesto predial y derechos por suministro de agua. Dichas constancias se deberán agregar al apéndice de la escritura.

Según la Exposición de Motivos de la iniciativa, dicha modificación le dará mayor certeza jurídica al nuevo adquirente al recibir un inmueble libre de adeudos por las citadas contribuciones, además de que facilitará el pago del ISAI.

³³⁵ Art. 24, CFDF.

³³⁶ Art. 27, CFDF.

El cumplimiento del requisito en cuestión, es necesario para la inscripción de la escritura en el Registro Público de la Propiedad.

Garantía del interés fiscal³³⁷

Se hace una distinción en cuanto a la obligación de garantizar cuando se solicita prórroga para el pago de créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades, cuando estos sean por concepto de derechos por el suministro de agua, puesto que sólo se generará dicha obligación cuando el monto de los créditos sea superior a mil quinientas veces el SMG diario vigente en el Distrito Federal.

La regla general para la garantía de créditos fiscales por los que se solicite prórroga para su pago, es de ochocientas veces el SMG diario vigente en el Distrito Federal.

Pago del crédito fiscal³³⁸

Se establece que el pago de un crédito fiscal realizado mediante cheque de caja o certificado podrá ser recibido por las autoridades fiscales o auxiliares de la Secretaría autorizados.

Devoluciones³³⁹

Acorde con las recientes modificaciones al CFDF en las que se ha pretendido limitar la devolución de intereses a favor de los contribuyentes, de forma totalmente injustificada se elimina la obligación de las autoridades de devolver tales accesorios, cuando el derecho a la devolución sea consecuencia de una resolución definitiva favorable que resuelva un medio de defensa interpuesto por el particular.

Dicha modificación atiende a un criterio jurisprudencial de la SCJN, señalándose en la Iniciativa que los intereses no forman parte del patrimonio del contribuyente; de ahí que no deban ser devueltos.

Consideramos totalmente injustificadas dichas reformas, puesto que el legislador pasa por alto que los intereses tienen el fin de indemnizar al particular con motivo de no haber dispuesto de determinados recursos

³³⁷ Art. 35, Párrafo Primero, fracción II, CFDF.

³³⁸ Art. 37, Párrafo Cuarto, CFDF.

³³⁹ Art. 49, CFDF.

por haber sido enterados a la autoridad recaudadora. Además, ello atenta con el principio de reciprocidad tributaria puesto que los contribuyentes sí siguen obligados a enterar recargos en caso de no cumplir en tiempo con sus obligaciones fiscales.

Como hemos señalado en otras ocasiones, consideramos que este tipo de disposiciones resultan violatorias de derechos fundamentales de los particulares, por lo que podrían ser combatidas por inconstitucionales al momento en que las autoridades las apliquen en perjuicio del contribuyente.

Finalmente, se precisa que para que se interrumpa el plazo para la prescripción del derecho a acceder a una devolución, es necesario que la solicitud respectiva sea presentada ante la autoridad competente.

Compensaciones³⁴⁰

A partir de 2013, la compensación de contribuciones y aprovechamientos de distinta naturaleza, se podrá efectuar sin importar que correspondan a periodos anteriores a aquel en el que se determinó el saldo a favor, lo cual constituye una modificación positiva puesto que hace más viable el cumplimiento de la obligación fiscal a través de este medio.

Adicionalmente, acertadamente se elimina como limitante para compensar las cantidades que los contribuyentes tengan a favor, cuando previamente se haya presentado solicitud de devolución de cantidades pagadas indebidamente.

Resolución afirmativa ficta³⁴¹

Se incluye como un nuevo supuesto al que no le aplica la afirmativa ficta, la actualización de datos catastrales.

Dictamen fiscal³⁴²

Se reduce el monto de valor catastral de los inmuebles de uso diferente al habitacional de \$35'424,175 a \$25'000,000, que actualiza la

³⁴⁰ Art. 51, CFDF.

³⁴¹ Art. 55, Párrafo Primero CFDF.

³⁴² Art. 58, fracción II, CFDF.

obligación legal de dictaminar el cumplimiento de obligaciones fiscales para las personas físicas y morales, en materia de impuesto predial.

Intercambio de información RPPC³⁴³

Se adiciona como facultad de las autoridades competentes, intercambiar o compartir información inmobiliaria y administrativa con el RPPC, Ello, según señala la Exposición de Motivos, con el objetivo de contar con bases de datos e información geoestadística homogéneas que ayuden a la Tesorería local a elevar la recaudación de las contribuciones en materia inmobiliaria, aunado a que permite reducir ciertos costos.

Determinación presuntiva del Consumo de Agua³⁴⁴

Con el aparente fin extrafiscal de crear conciencia en la población de un consumo racional de agua, se agregan como supuestos en los que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el consumo de agua, los siguientes:

- a) Cuando no funcione el medidor o exista cualquier situación que impida su lectura, aun cuando se compruebe ante la autoridad fiscal que dichas circunstancias no son imputables al usuario, si dicha situación no fue reportada ante la autoridad competente; y
- b) Cuando existan circunstancias que impidan u obstaculicen la lectura, verificación e instalación de aparatos medidores, así como la iniciación de desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Formalidades visitas domiciliarias³⁴⁵

Según señala la Exposición de Motivos de la Iniciativa, con motivo de que en la práctica de visitas domiciliarias ha sucedido que algunos visitados desaparecen durante el desarrollo de la misma, se establece que cuando ocurra dicho supuesto, las autoridades fiscales no tienen obligación de notificar al contribuyente cuando resulte imposible continuar la visita en los lugares señalados en la orden, y sea necesario levantar las actas en el domicilio de la autoridad.

³⁴³ Art. 73, fracción XX, CFDF.

³⁴⁴ Art. 81, Párrafo Primero, fracciones VI y IX, CFDF.

³⁴⁵ Art. 90, fracciones. IV, IX y X, incisos b) y c), CFDF.

Asimismo, se agrega la facultad de la autoridad fiscal para reponer el procedimiento, por una sola vez, no sólo en caso que las irregularidades durante el procedimiento de fiscalización pudiera provocar la invalidación de la determinación del crédito fiscal, sino también siempre que exista la posibilidad de causar un daño al erario público.

Dicha reforma es a nuestra consideración desafortunada, puesto que por actos irregulares imputables a la autoridad fiscal, se le otorga la facultad de reponer el procedimiento, con la consecuente ampliación de los plazos para la conclusión de las visitas, lo que implica que el acto de molestia en perjuicio del particular se alargue.

Por otro lado, de forma razonable se adicionan nuevos supuestos en los que se suspenderán los plazos para la conclusión de visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, así como para la reposición del procedimiento de oficio, consistentes en:

a) Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, y hasta en tanto quede resuelto en definitiva; y

b) En aquellos casos en los que el contribuyente no atienda un requerimiento de información de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo entre el día del vencimiento del plazo otorgado y hasta el día en que conteste el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

Formalidades del mandamiento para visitas de inspección y verificación³⁴⁶

Con el fin de otorgar atribuciones a la autoridad fiscal en caso de que ignore el nombre, denominación o razón social del propietario de un inmueble, para efectos del impuesto predial, se establece que el mandamiento de visita de inspección o verificación será dirigido al poseedor del inmueble, en cuyo caso, el personal actuante obtendrá al momento de efectuarse, los datos que permitan la identificación del visitado.

³⁴⁶ Art. 94, Párrafo Primero, CFDF.

Boletas de agua³⁴⁷

Se establece que la boleta de derechos por el suministro de agua no es un acto administrativo, por lo que no deben ser notificadas conforme a los requisitos que la ley establece para éstos últimos.

Disminución de créditos fiscales / No aplicable al Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje³⁴⁸

Se excluye de la posibilidad de aplicar los beneficios para la disminución de créditos fiscales, a aquellos derivados del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

Lo anterior, con motivo de que dicho impuesto se traslada, por lo que la carga fiscal recae sobre las contratan los servicios de hospedaje y no sobre el prestador del servicio.

Impuesto Predial

a) Actualización de tarifas.- Se realiza una actualización en los valores unitarios de suelo y construcción, así como de las tarifas correspondientes, equivalente a un 4.1%. Sin embargo, existen zonas por las cuales los aumentos fueron considerablemente mayores a dicho porcentaje.

b) Reducción por uso agrícola³⁴⁹.- Se realiza una precisión en cuanto a que aquellos inmuebles dedicados a usos agrícola, pecuario, forestal, de pastoreo controlado, deberán estar destinados en su totalidad a tales usos y estar situados en "Suelo de Conservación", para efectos de acceder a la reducción del impuesto en un 80%.

Se deberá acreditar tal calidad, mediante una constancia de dicho uso, emitida por la Secretaría del Medio Ambiente, durante el ejercicio fiscal que corresponda.

c) Reducciones por publicidad exterior³⁵⁰.- Serán aplicables las reducciones en el cálculo del impuesto predial previstas en el CFDF, aun

³⁴⁷ Art. 101, Último Párrafo, CFDF.

³⁴⁸ Art. 106, Último Párrafo, CFDF.

³⁴⁹ Art. 113, CFDF.

³⁵⁰ Art. 113, CFDF.

cuando en los inmuebles se encuentren instalados anuncios con publicidad exterior, siempre que se trate de anuncios denominativos, esto es, los que contengan el nombre, denominación comercial o logotipo con el que se identifica una persona física o moral o una edificación y los cuales solo podrán instalarse en los locales comerciales donde se desarrolle la actividad de las personas que corresponda al anuncio, tal como se prevé en la Ley de Publicidad Exterior del Distrito Federal.

d) Reducción por pago anticipado³⁵¹. - Se establece la reducción del 7% por pago anticipado del impuesto predial, cuando el pago correspondiente a los 6 bimestres de 2013 se realice dentro del mes de enero de 2013. La reducción será del 6% si el pago se realiza durante el mes de febrero.

e) Declaratoria de exención³⁵². - Para efectos de la declaratoria de exención del impuesto predial, así como su revalidación para aquellos contribuyentes que se sitúen en los supuestos previstos en el CFDF, se establece que en ningún caso la declaratoria de exención que emita la autoridad fiscal podrá hacerse extensiva para el pago de los derechos por los servicios de suministro de agua o cualquier otro servicio.

Igualmente, se establece que la autoridad podrá ejercer las facultades de verificación necesarias para confirmar que la situación jurídica del inmueble por la que se otorgó una exención no ha variado, así como que cumple con los requisitos correspondientes; de lo contrario, quedará sin efectos la declaratoria de exención.

Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

a) Responsabilidad solidaria³⁵³. - Se incluye como nuevo supuesto de responsabilidad solidaria en el pago de este impuesto a los servidores públicos que en ejercicio de sus funciones autoricen trámites de bajas o cambio de propietario, sin cerciorarse del pago del impuesto relativo cuando sea exigible.

³⁵¹ Art. 131, Párrafo Segundo, CFDF.

³⁵² Art. 133, Párrafo Tercero, CFDF.

³⁵³ Art. 160, fracción III, CFDF.

b) Vehículos matriculados en otra Entidad³⁵⁴.- Según lo señalado en la Exposición de Motivos, con el fin de evitar migraciones de vehículos a entidades cercanas al DF, se homologan las condiciones para el otorgamiento del subsidio entre dichos estados y el DF.

Asimismo, si se tramita el alta en el DF de vehículos usados matriculados en otra Entidad Federativa o por la Federación, que se realice después del primer mes del año, se está obligado a cubrir el ISTUV.

c) Subsidios³⁵⁵.- Mediante disposiciones transitorias se establecen una serie de subsidios para el pago del ISTUV, destacando un subsidio del 100% para vehículos con un valor de hasta \$250,000.00, para lo cual se señala que a más tardar el 13 de enero de 2013 el Jefe de Gobierno del Distrito Federal debe emitir un acuerdo de carácter general en el que señale las condiciones del beneficio, tomando como base el valor del vehículo, incluyendo el IVA y el valor de depreciación que señale el CFDF.

Para poder acceder al subsidio los contribuyentes (personas físicas o morales con fines no lucrativos) deberán cumplir con lo siguiente: *i)* encontrarse al corriente en el pago ISTUV; *ii)* cubrir los derechos de refrendo por la vigencia anual de placas de matrícula que corresponda al ejercicio, al momento de aplicar el subsidio; y *iii)* el valor del vehículo incluyendo el IVA, una vez aplicado el factor de depreciación, no exceda de \$250,000.

Podrán beneficiarse del subsidio, los contribuyentes cuyos vehículos sean adquiridos después de los primeros 3 meses del ejercicio, siempre que cumplan con los citados requisitos y cubran los derechos de control vehicular en un plazo no mayor a 15 días hábiles.

El subsidio se aplicará del 1 de enero al 1 de abril de 2013.

³⁵⁴ Art. 161 Bis 12, CFDF.

³⁵⁵ Art. Octavo transitorio del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del CFDF.

Derechos por suministro de agua³⁵⁶

a) Actualización de tarifas³⁵⁷. - Respecto a los derechos por suministro de agua que provee el DF, se actualizan las tarifas y cuotas, para la prestación de tal servicio.

b) Pago / falta de medidor. - Se modifica el mecanismo de pago de los derechos por suministro de agua, dependiendo de si falta el aparato medidor de consumo instalado o si hay descompostura del mismo.

En caso que el aparato medidor de consumo requiera instalación, reparación o esté imposibilitada su lectura, la autoridad fiscal, a solicitud del contribuyente o usuario, recibirá los pagos de los derechos, con el carácter de provisionales, debiendo efectuarse los ajustes correspondientes, a partir de la fecha en que se hubiere solicitado su instalación, reparación o lectura, ya sea para que los contribuyentes cubran la diferencia a cargo o para acreditar contra pagos posteriores la cantidad pagada de más.

c) Reducción³⁵⁸. - Se incluyen como supuestos que deberán cumplir los contribuyentes para tener derecho a la reducción de hasta el 20% en el pago de derechos por suministro de agua, la utilización de ecotecnologías, así como el tratamiento y reúso de agua potable.

d) Suministro de agua potable³⁵⁹. - Se establece que cuando los contribuyentes que hayan optado por determinar sus consumos de agua potable en el ejercicio inmediato, y no concilien los montos pagados con el Sistema de Aguas, éste podrá revocar la autorización a la autodeterminación que se haya otorgado si no se enteran los derechos omitidos con los recargos y sanciones que correspondan.

e) Suspensión de servicio³⁶⁰. - Se adiciona como nuevo supuesto en el que la autoridad podrá suspender el servicio de descargas a la red de drenaje, cuando el usurario no domestico no pague en dos o más periodos consecutivos o alternados.

³⁵⁶ Art. 172, fracción I, CFDF.

³⁵⁷ Art. 172, CFDF.

³⁵⁸ Art. 276, CFDF.

³⁶⁰ Art. 177, Párrafo Segundo, CFDF.

f) Obligatoriedad de medidor de consumo.- Se establece que para el correcto cobro de los derechos por suministro de agua, será obligatorio para los usuarios de tomas generales y ramificaciones contar con medidor de consumo, excepto para los usuarios localizados en una zona con dictamen técnico emitido por el Sistema de Aguas que reciban el suministro de agua irregular. Para tal efecto, dicha dependencia podrá realizar visitas de inspección y verificación.

Expedición de licencias

Se agregan como supuestos afectos al pago de derechos por la expedición de permisos para la celebración de espectáculos públicos, los correspondientes a espectáculos cinematográficos y circenses³⁶¹.

Derechos por servicios de control vehicular³⁶²

Se realiza una homologación de las cuotas para el pago del refrendo de la vigencia anual de placas de autos particulares, con los establecidos en el Estado de México, en atención a la continua afluencia de vehículos entre ambas entidades.

Derechos por permisos de filmación en la vía pública³⁶³

Con motivo de una declaratoria de inconstitucionalidad de la SCJN, se elimina la distinción que anteriormente se hacía respecto a la cuota establecida para la expedición del permiso de filmación en vía pública, dependiendo si se trata de vías primarias o vías secundarias de tránsito vehicular.

Reducción a organizaciones culturales

Las organizaciones que impulsen el avance del conocimiento, el desarrollo cultural, así como la conservación de la lengua española y las lenguas originarias, tendrán derecho a una reducción equivalente al 100% respecto de los pagos a los impuestos por adquisición de inmuebles, predial, espectáculos públicos, nominas, loterías, rifas, sorteos y concursos, así como por los pagos por autorización para redes

³⁶¹ Art. 190, Párrafo Primero, incisos e) y f), CFDF.

³⁶² Art. 219, CFDF.

³⁶³ Art. 269, CFDF.

de agua, expedición de licencias de construcción, registro, análisis y estudio de manifestación de construcción³⁶⁴.

La reducción por concepto del impuesto predial, será en un 50% si las organizaciones tienen en comodato la propiedad donde realicen su actividad cultural. Para efectos del cumplimiento de este precepto, las organizaciones civiles deberán solicitar durante el primero semestre y ante la secretaría de Desarrollo Social, una constancia en la que se acredite el registro y verificación del supuesto antes señalado³⁶⁵.

Se estipula que dentro del primero semestre las Instituciones de Asistencia Privada (IAP), deberán solicitar una constancia con la que se acredite que realizan las actividades de su objeto y así poder reducir al 100% respecto de los pagos de las contribuciones señaladas³⁶⁶.

Solamente se podrán acumular los beneficios fiscales otorgados por el gobierno del DF, para ser aplicados en un mismo concepto y ejercicio fiscal, cuando se trate de la reducción por pago anticipado por concepto del predial³⁶⁷.

Procedimiento administrativo de ejecución

a) Embargo³⁶⁸. - En caso de que la autoridad requiera hacer efectivo un crédito fiscal exigible, podrá embargar preferentemente los frutos civiles de los inmuebles.

Con motivo de lo anterior, se establece que el deudor o, en su defecto la persona con al que se entienda la diligencia de embargo deberá señalar en adición a los bienes objeto de un embargo, los frutos civiles que generen los inmuebles.

b) Designación testigos³⁶⁹. - Se establece la facultad a favor del actuario que lleve a cabo una diligencia de embargo, de designar

³⁶⁴ Art. 283, Párrafo Primero, fracción I, CFDF.

³⁶⁵ Art. 283, Párrafos Segundo y Séptimo, CFDF.

³⁶⁶ Art. 284, Párrafo Cuarto, CFDF.

³⁶⁷ Art. 297, Párrafo Segundo, CFDF.

³⁶⁸ Art. 379, Párrafo Primero, fracción, I y III, CFDF.

³⁶⁹ Art. 380, Párrafos Primero y Segundo, CFDF.

testigos entre las personas que se encuentren presentes, en caso de que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo no lo hiciera.

c) Remate de bienes³⁷⁰. - Los remates y las enajenaciones fuera de remate que fueran en subasta pública ahora, se llevarán a cabo a través de medios electrónicos, salvo excepciones que se establezcan.

Se establecen nuevos requisitos y procedimientos para las subastas en lo que se destaca lo siguiente³⁷¹:

- (i) Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate, mismas que serán confirmadas por la Secretaría, y deberán contener la cantidad que se ofrezca, el número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que reintegraran, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito, dirección de correo electrónico, y los demás requisitos que la ley ha utilizado con anterioridad.
- (ii) Transferencia de fondos mínima del 20% del valor del bien que se pretende en la subasta.
- (iii) Transferencia electrónica de fondos mínima del 25% del valor del bien que se pretende cuando fuere por enajenación fuera de remate.
- (iv) La Secretaría, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.
- (v) En la página electrónica de subastas de la Secretaría, se especificara los periodos para el registro de postores, los remates, la recepción de posturas y las fechas y horas para su recepción.
- (vi) La duración de las subasta serán de 8 días, en dicho periodo los postores presentaran su posturas y podrán mejorar las propuestas.

³⁷⁰ Art. 396, Párrafos Primero y Tercero, CFDF.

³⁷¹ Art. 404, 406 y 407, CFDF.

(vii) Una vez concluido el plazo y existieren postores con la misma suma y dicha suma sea la más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.

Una vez fincado el remate, se comunicara el resultado a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él.

Infracciones y Sanciones

a) Presentación de Declaraciones e Informes³⁷². - En el caso de espectáculos públicos, se impondrá una multa equivalente a la mayor que resulte entre \$2,692.00 y el 5% del valor total del espectáculo, por no presentar el aviso correspondiente del cambio de programa en el espectáculo, teniendo como plazo hasta un día antes del espectáculo.

b) Pago de Contribuciones y Aprovechamientos³⁷³. - Cuando el infractor pague las contribuciones junto con su actualización y accesorios correspondientes, antes de la notificación de la resolución que determine el monto en los derechos por el suministro de agua, se aplicara multa del 10% al 20% de la contribución omitida. En los demás supuestos, por la omisión de los citados derechos se pagará una multa del 30% al 60% de la contribución omitida.

³⁷² Art. 466, fracción II, CFDF.

³⁷³ Art. 471, Primer Párrafo, fracción I y II, CFDF.