

ESTÍMULOS FISCALES



Autor: CP y MI Francisco José Izar Anaya

Introducción:

Los estímulos fiscales son otorgados por el Estado a manera de créditos, los cuales se aplican contra el impuesto a enterar o en forma de deducción aplicable contra los ingresos acumulables; en ambos casos lo que se busca es que el impuesto a pagar se vea disminuido, es decir, el estímulo fiscal tiene como finalidad el no pago del impuesto.

El presente estudio tiene como objetivo conocer si los estímulos fiscales provocan una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente y, en consecuencia deberían ser ingresos acumulables para el Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta, que al momento de obtener dichos estímulos el contribuyente se beneficia.

Desarrollo:

El desarrollo social y económico de la Nación le corresponde al Estado y no a los particulares; el Estado es el que debe absorber los costos de fomentar ciertas actividades y apoyar a algunos sectores de la economía, por consiguiente, la carga del no pago del impuesto derivado del otorgamiento de estímulos fiscales, le pertenece al Estado, conforme lo establece el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

(.)

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

Es evidente que la carga que el impulso a las actividades económicas se pudiera generar, **no debería ser transmitida a los particulares**, ya que la obligación le corresponde al Estado en términos del artículo 25 de la CPEUM.

No se establece un concepto en la Ley del Impuesto Sobre La Renta ni en el Código Fiscal de la Federación, que defina lo que debe entenderse como estímulo fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 39 fracción III establece, que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, podrá conceder subsidios o



estímulos fiscales, sin hacer mayor énfasis de lo que se debe entenderse por dicho concepto.

Es importante conocer el sentido de lo que debemos entender por estímulo fiscal, es por ello que debemos remitirnos a otros medios para encontrarlo y conocer la intención del legislador.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece que estímulo proviene del latín stimulus, cuya segunda acepción debe entenderse como un incitamiento para obrar o funcionar.

El mismo diccionario menciona que fiscal es un adjetivo perteneciente o relativo al fisco, o al oficio fiscal, y por fisco como segunda acepción, establece que es el conjunto de organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.

Ahora bien, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define estímulo como un **beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto**, con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

Podemos concluir que el estímulo lo debemos de entender como un **incentivo que el Estado otorga a ciertos sectores o actividades, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudatorio o de contribución al gasto público**, sino, con el deseo de subvención del desarrollo de ciertas actividades o de aminorar algún perjuicio que hayan sufrido ciertos sectores por causas del hombre o de la naturaleza.

La definición emitida por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, ha sido recopilada por la tesis emitida por el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, en la cuál establece:

ESTÍMULOS FISCALES: son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos: a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente; b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo.

Juicio de Competencia Atrayente No. 65/89 en sesión de 20 de septiembre de 1990, por unanimidad de 7 votos, en cuanto a la tesis.- Magistrado ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de los Ángeles Garrido Bello.

Los estímulos fiscales, al ser **emitidos por un decreto**, son otorgados por el Estado por el poder legislativo, en su caso, por el ejecutivo, los cuales **no tienen un carácter civil o mercantil, debido a que no es una relación que se establezca entre particulares o que tengan fines comerciales**.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece qué ingresos deben considerarse gravables para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, que a la letra dice:

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.



Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

Como podemos apreciar los conceptos de ingresos que establece el artículo 17 de la LISR, todos ellos provocan una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente, mas no todos, forman parte de los resultados de la empresa derivados de su actividad, sino el producto de la decisión de los señores accionistas, en donde la empresa no tiene alguna intervención, por consiguiente no deben quedar gravadas.

Existe el criterio por parte del SAT 52/2009/ISR el cuál establece que el concepto de ingreso que cita la LISR es de carácter amplio e incluyente en todos los conceptos que modifiquen el patrimonio del contribuyente, a la letra dice:

Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio y, en su párrafo segundo, señala que para los efectos del Título II de la misma Ley, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

El artículo 106, primer párrafo de la citada Ley dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV del mismo ordenamiento legal, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo.

En este sentido, el concepto ingreso establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma Ley prevea alguna precisión en sentido contrario.

En consecuencia, los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado en dinero y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado lo siguiente:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta no define el término “ingreso”, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como **cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.** Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede, materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. **Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos.** Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto “ingreso”, ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1º. y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo, respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha



contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S. A. de C. V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

De lo expuesto por la SCJN se deriva que no cualquier partida que modifique positivamente el patrimonio del particular debe considerarse como ingreso acumulable, ya que ésta debe provenir de las actividades propias del contribuyente.

De la simple lectura del artículo 17 se puede considerar que independientemente de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta estableciera que determinado concepto debe considerarse como ingreso acumulable, el contribuyente lo debería de acumular en la medida que modificara positivamente el patrimonio.

Cabe hacer mención que en términos del lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, el cual establece la garantía de legalidad en materia tributaria, todos los elementos del tributo deben estar establecidos en Ley.

Uno de los elementos esenciales para la determinación del ISR, es el ingreso gravable, es evidente que todos los conceptos que formaran parte de este concepto deberían estar establecidos en Ley.

Resulta conveniente transcribir una tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual establece lo siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben de atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos.; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la definición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis.

En términos de la jurisprudencia antes mencionada, existe un grado de indefinición, dejando a la autoridad fiscal para que sea ella la que configure los elementos del tributo.

El artículo 17 de la LISR no debe ser interpretado de manera tan amplia y ambigua, sino que el término "o de cualquier otro tipo" debe estar acotado; es decir, se refiere a cualquier concepto que la propia LISR considera como ingreso acumulable y no que dicha interpretación dependa si algo modifico positivamente el patrimonio del contribuyente.



Es importante analizar el concepto de “ingreso de cualquier otro tipo”; dicho concepto se estableció en la LISR a partir del año de 1988. Debemos precisar que el legislador incorporó el concepto “ingresos de cualquier otro tipo” con el objetivo de darle legalidad al nuevo ingreso (ganancia inflacionaria), que es precisamente el ingreso que se obtiene por la disminución real de sus deudas. Este concepto ha cambiado para denominarse a partir del año de 2002 “ajuste anual por inflación” que en esencia es lo mismo.

En relación a lo comentado podemos establecer que “ingresos de cualquier otro tipo”, se refiere al ajuste anual por inflación, en virtud de lo cuál no puede ser sujeto a interpretaciones que vayan más allá de dicho concepto, de lo contrario se originaría una violación al principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

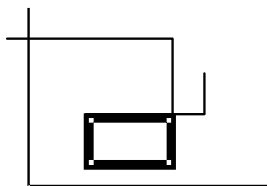
Debemos de considerar que los estímulos fiscales no provienen de la realización de las actividades propias del contribuyente, sino de la intervención del Estado con el objetivo de fomentar algunos sectores y actividades.

Conclusión:

Tomando en consideración la naturaleza del estímulo fiscal, así como la existencia de tantos precedentes que pudieran servir de apoyo, éste no debería considerarse como ingreso acumulable; no obstante, cabe aclarar, que serán acumulables en aquellos casos que así los establezca la Ley, debiendo considerarlo como una disminución de un gasto no deducible.

Existen diferentes tipos de estímulos fiscales, de los cuales se pretende disminuir la carga fiscal del contribuyente por medio de un crédito o de una deducción consistente en que el contribuyente dentro de la misma mecánica de la determinación del pago de los impuestos, determine un importe menos del que le hubiere correspondido.





REPERCUSIONES SOCIALES Y PERSONALES DE LA EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO



Autor: LCC y MI José Adalid Carranza Santibáñez

México ha registrado, por décadas, una baja recaudación tributaria, aún cuando durante algunos años se establecieron elevadas tasas impositivas, en los últimos 18 años la recaudación promedio ha sido apenas de 9.5% del Producto Interno Bruto (PIB).

Pensar que el Estado ofrezca a la población satisfactores aceptables de bienestar en educación, salud e infraestructura sin alcanzar cierto nivel mínimo de recaudación tributaria respecto del PIB, puede resultar imposible.

Consideramos que la evasión fiscal no sólo le genera al Estado un problema de falta de liquidez (debido a la disminución en los ingresos que ello representa para el Erario Público), sino que, además tiene claras incidencias (negativas) en otros sectores de la economía.

Una de las principales consecuencias producidas por la incapacidad técnica y administrativa del Gobierno para combatir eficazmente el fenómeno de la evasión fiscal se advierte en la necesidad de mantener tasas injustamente elevadas en los tributos existentes, buscando con ello aminorar la falta de recaudación que le evasión genera. Estas elevadas tasas conduce por su parte a que ciertos sectores formales de la economía, opten por migrar parte de su actividad hacia sectores menos formales, en donde la fiscalización por parte de la autoridad hacendaria está menos presente.

Comúnmente se concibe a la evasión fiscal como una actuación por parte del contribuyente, quien al margen de la ley, busca por medio de engaños y acciones fraudulentas evitar o disminuir la carga fiscal que le corresponde.

Se pueden diferenciar básicamente tres niveles de incumplimiento con las normas tributarias:

1. La evasión como delito doloso que quedó definido anteriormente,
2. La planeación fiscal (o elusión fiscal) considerada como el mecanismo empleado por los contribuyentes para minimizar la carga fiscal a su cargo sin contravención de lo dispuesto por la ley; y
3. La simple negligencia en la aplicación de las leyes fiscales.

En el presente artículo nos enfocaremos en el primer y tercer nivel de incumplimiento por considerar que se trata de la práctica más nociva de entre las tres mencionadas y, además, por que esa práctica trae repercusiones sociales y personales.



Repercusiones sociales de la evasión fiscal.

En el presente punto mencionaremos la repercusión social que tiene la evasión fiscal, para lo cual se presentara una cuadro donde se comparara el presupuesto asignado al Programa de Desarrollo Humano Oportunidades vs. Evasión Fiscal y posteriormente se presenta un análisis del mismo.

Es importante mencionar, que se toma para esta comparación al Programa de Desarrollo Humano Oportunidades ya que el Ejecutivo Federal menciona en el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación, que en el año 2010 continuará la política de desarrollo social orientada a impulsar las capacidades básicas de la población en condiciones de pobreza o con necesidades especiales para que cuenten con un mayor acceso a la alimentación, a servicios básicos de salud, a educación y a vivienda y que de esta forma puedan alcanzar un desarrollo más pleno e integral.

Además de que en 2010, como se establece en el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación, el gasto presupuestado al desarrollo social representa el 57.1% del gasto programable del Sector Público.

Por otro lado, La Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante su artículo 29, obliga al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal:

Artículo 29. Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal. En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio.

Por lo que, con el propósito de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo anterior y de conocer los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria publica los estudios sobre la evasión fiscal en su página oficial de internet, de los cuales para efectos de la comparación antes mencionada se presenta un resumen de las publicaciones de 2003 a 2009 (www.sat.gob.mx consultada el 24 de marzo de 2010).



**Programa de Desarrollo Humano Oportunidades
vs
Evasión Fiscal
(Millones de Pesos)**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Programa de Desarrollo Humano Oportunidades	22,331.1	25,324.3	31,105.9	32,800.5	36,016.8	38,082.0	47,777.3
Estudios de Evasión Fiscal							
IEPS, IVA e ISR							316,436
Transporte Terrestre e Industria Textil						11,865.2	
Comercio Ambulante					5,604.0		
A través de Transacciones en Efectivo					50,726.4		
Evasión fiscal en México				221,203.0			
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios				3,097.6			
Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas							
con ingresos por Arrendamiento			10,260.6				
Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas		51,295.0					
Impuesto Sobre la Renta Retención de Salarios		26,231.2					
Impuesto al Valor Agregado	36,540.0						
Suma	36,540.0	77,526.2	10,260.6	224,300.6	56,330.4	11,865.2	
Evasión Fiscal vs. Programa Oportunidades	1.64	3.06	0.33	6.84	1.56	0.31	6.62



Fuente: las cifras del Programa de Desarrollo Humano Oportunidades están elaboradas por el centro de estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados con base en la información de la cuenta de la Hacienda Pública Federal y de los Proyectos y Presupuestos de Egresos de la Federación de los respectivos ejercicios; y las cifras de la evasión fiscal de los estudios sobre evasión fiscal publicados por el Servicio de Administración Tributaria.

* Las cifras sobre los estudios de evasión fiscal fueron colocadas en el año en que se publicaron los estudios.

En el cuadro anterior se plasma la repercusión social que tiene en México la evasión fiscal:

- Se está comparando el Presupuesto que recibe anualmente el Programa de Desarrollo Humano Oportunidades de los ejercicios de 2003 a 2009 contra las cantidades que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público deja de recibir de los contribuyentes por concepto de evasión fiscal.
- Derivado del cuadro anterior podemos darnos cuenta de los niveles de evasión fiscal que existen en el país, es decir, cuantificar los millones de pesos que se evaden anualmente solo por algunas actividades económicas o por determinados impuestos, por lo que el programa de desarrollo humano oportunidades, que es uno de los programas más importantes de la presente administración, se hubiese alcanzado a cubrir en casi todos los años más de una vez.

Repercusiones personales de la evasión fiscal.

En el presente punto se mencionarán las consecuencias que tienen las personas físicas al evadir el pago de contribuciones, para lo cual se hará un análisis del marco jurídico vigente.

Nacimiento de las Obligaciones Fiscales.

Los individuos, al vivir en sociedad, hacen que surjan determinadas necesidades colectivas que derivan de esa convivencia y que generalmente no pueden satisfacer en forma individual.

El ente encargado de la realización de los servicios públicos y la satisfacción de esas necesidades generales, es el Estado, entonces, este debe poder contar con los medios materiales y jurídicos para lograr sus objetivos tanto colectivos (sociedad en general), como públicos (relacionados propiamente con el estado).

Es por ese motivo, que todos los que conforman una sociedad, deben contribuir al gasto público.

El nacimiento de la obligación de contribuir al gasto público, obedece a una manifestación soberana de la potestad del Estado. Lo anterior se encuentra justificado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”



El Responsable de la Evasión Fiscal.

La sanción por la violación a la ley debe hacerse efectiva en la persona o en el patrimonio del responsable de la infracción, por lo que, es indispensable determinar quién es este sujeto.

El Código Fiscal de la Federación indica:

Artículo 71: Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Lomelí (1979, p. 183) dice: "En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño".

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, menciona diversos responsables solidarios de las contribuciones, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todas las personas a las que se refiere el párrafo anterior, además del contribuyente, son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

La Evasión Fiscal como Infracción y Delito.

Infracción fiscal, es el acto u omisión que traten como consecuencia el dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o hacer lo que las mismas prohíben. (Contreras Carmen. www.mailxmail.com/curso-derecho-fiscal-2/infracciones-determinadas-derecho-penal-fiscal_ consultada el 26 de Marzo de 2010).

De la definición anterior podemos entender como infracción toda violación a una ley, luego entonces la evasión fiscal es una infracción.

Menciona la Revista Jurídica en su Boletín Mexicano de Derecho Comparado, en su ejemplar número 82, que delito fiscal es una infracción imputable a una persona física que amerita una pena distinta de la económica.

De la definición anterior se puede decir, que el delito es una infracción que de acuerdo con el derecho, amerita una pena corporal.

Derivado de las definiciones anteriores podemos decir que la diferencia entre infracción y delito sería, entonces:

- La infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación (CFF), amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.



Luego entonces las repercusiones personales de la evasión fiscal, serian:

1. Si es catalogada como una infracción de las que menciona el artículo 76 del CFF, se aplicaría una multa y en la materia fiscal generalmente se señalan en porcentajes del importe de la evasión fiscal.
2. Si fuese clasificado como delito, el artículo 102, 104 y 108 del CFF define lo que son delitos por contrabando y defraudación fiscal, así como, las penas de prisión por los delitos antes mencionados.
3. La evasión fiscal a veces se presenta como infracción y a veces como delito, por lo cual, se pueden aplicar a la misma como pena, la multa o la privación de la libertad.

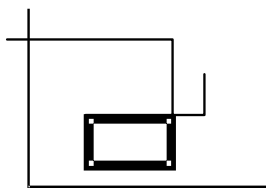
Conclusión:

Existen tanto repercusiones sociales como personales derivadas de la evasión fiscal, y a pesar de que la legislación fiscal vigente impone sanciones y penas claras y convincentes, la evasión fiscal en México es alta.

La conclusión del presente artículo presenta en el siguiente cuadro:

REPERCUSIONES:	CAUSA	EFEECTO
Sociales	Evasión Fiscal	<ul style="list-style-type: none">• El Estado no puede satisfacer las necesidades de la sociedad.• Se limita el desarrollo económico del país.
Personales	Evasión Fiscal	<ul style="list-style-type: none">• Sanción económica• Pena corporal





AUDITORÍAS EN MATERIA FINANCIERA
- PRESUPUESTAL A ENTES PÚBLICOS DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL



Autor: CPC Rafael R. Gutiérrez Ruezga

Este tipo de auditorías en la actualidad, es practicado por pocas firmas de Auditores, razón por la cual, la información que existe al respecto de las mismas está muy limitada tanto en la publicación de artículos en las revistas como a través de los cursos de capacitación de los colegios de contadores públicos y demás instituciones reconocidas, razón por la cual es importante compartir la información elemental de este tipo de Auditorías.

PROPOSITO DE LAS AUDITORIAS A ESTE TIPO DE ENTIDADES

Las auditorías externas en materia financiera-presupuestal tienen por objeto examinar las operaciones de los entes públicos, cualesquiera que sea su naturaleza, con el propósito de verificar si los estados financieros presentan razonablemente la información, si los estados presupuestales cumplen con las aseveraciones mencionadas por la entidad; si el ente público cumple con sus obligaciones fiscales federales y estatales, si se apegado a la normatividad vigente en materia de adquisiciones, arrendamientos, servicios y obra pública, y si en el desarrollo de sus actividades se han cumplido las disposiciones normativas aplicables en materia financiera, presupuestal y de control interno.

OBLIGACION DE DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES

Este tipo de entes están obligadas a dictaminar sus estados financieros de acuerdo a lo establecido a la Fracción IV del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF):

IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

RCFF 44-BIS-1 Ley de Entidades Paraestatales 14 a 27, 28 a 39 y 40 a 45 DO 14-VIII-2009 RM 2008/2009 I.2.10.1. RM 2009/2010 I.2.10.1.

¿QUE SE NECESITA PARA PODER DICTAMINAR ESTE TIPO DE ENTIDADES?

Es necesario obtener un registro ante la Secretaría de la Función Pública (SFP) a través de su Dirección General de Auditorías Externas (DGAE).

CUAL ES EL PROCESO PARA PODER CONTRATARSE UN AUDITOR EXTERNO PARA REALIZAR AUDITORÍAS E ESTE TIPO DE ENTIDADES?

- a) Es necesario contar con el registro ante la SFP a través de su DGAE como se menciono anteriormente.



- b) Una vez obtenido dicho registro la SFP proporciona a la Firma de Auditores Externos un usuario y su contraseña para poder acceder al sistema llamado COMPRANET, en el cual la SFP publica las convocatorias para participar en la auditoria ya sea por medio de licitaciones Públicas o invitaciones cuando menos a 3 firmas.
(cabe mencionar que es necesario que la firma de auditores esté al tanto de las convocatorias que aparecen en el sistema, ya que no siempre da aviso a en forma individual la SFP a las firmas de auditores)
- c) Una vez localizada la convocatoria y reunidos los requisitos para poder participar en ella, a través del COMPRANET se realiza en forma electrónica la propuesta y se presenta toda la documentación previamente requerida en las bases de la convocatoria.
- d) Posteriormente la SFP una vez concluida la entrega de las propuestas por parte de las Firmas de Auditores Externos elige aquella que a su juicio cumplió de la mejor forma con los requisitos para la realización del trabajo
- e) Una vez elegida la Firma por parte de la SFP, ésta emite un Oficio de Designación donde instruye a la Entidad y a la Firma de Auditores Externos para que celebren un contrato de prestación de servicios asignando el honorario autorizado para esta realización de la auditoria y da instrucciones al ente para que de acceso a las instalaciones de la misma a los auditores externos proporcionando lugar de trabajo adecuado.
- f) Una vez celebrado el contrato de prestación de servicios (en el cual solicita una fianza al auditor externo por el 10% del Honorario) se esta en condiciones de comenzar con la auditoria correspondiente.
- g) La SFP tiene la Facultad de realizar visitas de supervisión a la Firma de Auditores Externos para ver que la misma cumpla tanto con los datos informados para el registro como para validar la calidad del servicio prestado por la misma de acuerdo con las Normas de Auditoria y Normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)
- h) Una vez concluidos los trabajos de auditoria y presentados los documentos, Dictámenes e Informes solicitados por la SFP, se tiene que realizar un finiquito ante la Secretaria para que determine si tuvo incumplimientos o retrasos en la presentación de los mismos y autoriza a la entidad el ultimo pago de la auditoria donde especifica en un oficio las sanciones correspondientes a descontar en el mismo

NOTA: cabe mencionar que a través de las visitas de supervisión y de los incumplimientos que presenta en la presentación de Dictamen e Informes la Firma de Auditores Externos es la forma en que evalúa a la misma para mantener su registro ante la SFP y la capacidad de la Firma para la realización de trabajos en un futuro.

LA FUNCION PÚBLICA EXIGE QUE LAS AUDITORIAS SE REALICEN EN BASE A UNOS TERMINOS DE REFERENCIA QUE CONSISTEN EN LO SIGUIENTE:

Para cumplir con lo señalado en el Reglamento Interior de Secretaría de la Función Pública y en Acuerdo por el que se establecen los Lineamientos Aplicables a la Selección, Designación y Evaluación del Desempeño de las Firmas de Auditores Externos que Dictaminen Entes de la Administración Pública Federal, se establecen los Términos de Referencia, que describen las actividades específicas a cargo de cada una de las instancias que participan en las auditorías, los dictámenes y/o informes requeridos, así como sus Características, plazos de entrega y distribución.



Este documento pretende orientar el desarrollo de las auditorías externas financieras-presupuestales, por lo que se constituye en un documento de consulta permanente para todos los usuarios de los trabajos que ejecutan las firmas de contadores independientes que participan en el Programa Anual de Auditorías externas (PAAE), dado que resuelve las preguntas más frecuentes de los Administradores de los Entes públicos, de los Comisarios Públicos, de Los Órganos Internos de Control, y de las propias firmas de auditores externos, en relación con el ciclo anual de auditoría externa.

LA DOCUMENTACIÓN REQUERIDA POR PARTE DE LA SFP A LAS FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS A TRAVES DE LOS TERMINOS DE REFERENCIA LOS DIVIDE EN DOS:

PLAZOS DE ENTREGA Y DISTRIBUCIÓN EJERCICIO 2009 DE ENTES PÚBLICOS

Documentos

DOCUMENTO	DIRIGIR A	FECHA LÍMITE	No. EJEMP.	DISTRIBUCIÓN
Programa de Auditoría Inicial	DGAE	1-Dic -09	2	1. OIC 2. SFP
Cronograma de Entrega de Información	A la admón. del ente público	20 días hábiles posteriores a la formalización del contrato	2	1. Ente público 2. OIC SFP únicamente acusa de entrega.
Directorio del Ente Público	DGAE	20 días hábiles posteriores a la formalización del contrato	1	1. SFP
Directorio de la Firma de auditores externos	DGAE	20 días hábiles posteriores a la formalización del contrato	1	1. SFP
Programa de Auditoría Final	DGAE	10-Jul-10	2	1.- OIC 2.- SFP
Carta de Conclusión de la Auditoría, Formato 18 y su anexo.	DGAE	15-Jul-10	2	1. SFP 2. Ente público



Dictamen e Informe

Dictamen o informe	DIRIGIR A	FECHA LÍMITE	No. EJEMP.	DISTRIBUCIÓN
Dictamen de Estados Financieros <ul style="list-style-type: none"> ▪ Borrador del Dictamen con cifras al 31 de diciembre 2009 ▪ Definitivo al 31 de diciembre de 2009 ▪ Consolidado 	SFP y Órgano de Gobierno del ente público, o Titular del Órgano Desconcentrado	1-Mzo-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
		30-Mzo -10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
		16-Abr-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
Dictamen Presupuestal	SFP y Órgano de Gobierno del ente público, o Titular del Órgano Desconcentrado	31-May-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
Informe sobre la Revisión de las Operaciones Reportables Relacionadas con Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, y de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas	SFP	21-May-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
Informe de Irregularidades	SFP	1-Jul-10	1	1. SFP
Dictamen Fiscal	SHCP	Tres días hábiles posteriores.	4	1.- SHCP (en los medios que disponga esa autoridad) 2.- SFP 3.- Ente público 4.- OIC
Dictamen Sobre el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Establecidas en el Código Financiero del Distrito Federal	Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal (SFGDF)	30-abril-10	4	1.- SFGDF (en los medios que disponga esa autoridad) 2.- SFP 3.- Ente público 4.- OIC
Dictámenes sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en los Códigos Financieros o Leyes de Hacienda de entidades federativas	Autoridades de las Entidades Federativas que lo requieran	Tres días hábiles posteriores	4	1.- Entidades Federativas (en los medios que dispongan las autoridades) 2.- SFP 3.- Ente público 4.- OIC
Carta de Observaciones	SFP, Titular del ente público u Órgano Desconcentrado			

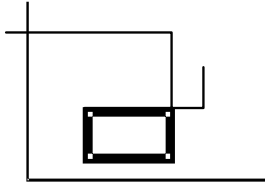


Dictamen o informe	DIRIGIR A	FECHA LÍMITE	No. EJEMP.	DISTRIBUCIÓN
Preliminar		29-Ene-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
Definitiva		1-Jul-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC
Informe Ejecutivo y Propuestas de Mejora	SFP, Titular del ente público, o Titular del Órgano Desconcentrado	9-Jul-10	3	1. SFP 2. Ente público 3. OIC

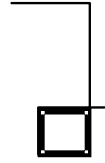
CONCLUSIÓN

Como se puede observar este tipos de auditorías se requiere un conocimiento especial de la materia gubernamental, se tienen lineamientos específicos por cumplir y representa un área de especialización por parte de los Integrantes de las Firmas de Auditores Externos para poder cumplir con el perfil y la capacidad técnica que nos imponen nuestras Normas de Auditoria y Normas para Atestiguar a las que estamos obligados a cumplir, sin embargo también se tiene el apoyo y Disposición de la Secretaria de la Función Pública a través de su Dirección General de Auditorías Externas para darnos los informes y la orientación necesaria para poder incursionar en esta área de especialización.





APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 22 ÚLTIMO PÁRRAFO,
DE LA LEY DE INGRESOS DE 2010
¿ES PROCEDENTE APLICAR EL CREDITO GENERADO POR EXCESO DE
DEDUCCIONES DE IETU DE 2009, CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?



Autores:
CPC José Mario Rizo Rivas
Lic. Lorena Valeria Ascencio Arrollo

En el año de 2007 el ejecutivo planteó una iniciativa en la que crearía un nuevo impuesto a la población contribuyente, dicho tributo lo denominó: “Contribución Empresarial a Tasa Única”, sin embargo para el dictamen que fue turnado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público a la Cámara de Diputados con fecha 11 de septiembre de 2007, se cambió la denominación quedando finalmente como el Impuesto Empresarial a Tasa Única, mejor conocido como IETU.

La justificación para implantar el nuevo impuesto fue porque el ejecutivo consideraba que la recaudación con los impuestos que se tenían hasta 2007, no estaba siendo aplicada a todos aquellos que realizan actividades u operaciones de las que obtengan ganancia, es decir, consideraban que existía sectores de población económicamente activa que no se veían repercutidos totalmente por el Impuesto Sobre la Renta porque tenían beneficios o excepciones en este impuesto.

Por ello, el ejecutivo consideró necesario crear un tributo con el que se extendiera la base de la tributación, lo que a su consideración traería como consecuencia una mejor recaudación de recursos, así como una mejor redistribución en la riqueza y los ingresos, además, de un crecimiento equilibrado en la tasa recaudatoria del Impuesto Sobre la Renta.

Para ello fijó los elementos de dicho impuesto, tales como los sujetos, el objeto, la base y la tasa, en la respectiva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por los diversos vicios de inconstitucionalidad que prevalecían en dicha ley, se intentaron diversos amparos, los cuales como ha sido noticia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación negó en su mayoría, en sus sesiones del 26 y 29 de enero, así como del pasado lunes 8 de febrero del presente año.

REFORMA FISCAL 2010

No obstante el panorama en que nos encontramos en el ámbito fiscal, ante la negativa de los amparos en contra de la real y contundente inconstitucionalidad de diversos artículos de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el pasado 8 de septiembre de 2009, el Ejecutivo Federal presentó al Congreso de la Unión las propuestas de reformas fiscales para 2010 y un nuevo impuesto, como sigue:



1. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2010.

2. Iniciativa de Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza.

3. Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales.

- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Código Fiscal de la Federación

4. Decreto que Reforma y Adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Las reformas propuestas por el Ejecutivo son ahora en su mayoría una realidad para este ejercicio fiscal 2010; sin embargo, estas reformas tampoco dejan saldos blancos en materia de inconstitucionalidad, pues los legisladores continúan aprobando cambios fiscales que inevitablemente se traducen en perjuicios económico-fiscales para los contribuyentes.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE PARA 2010.

Con motivo de la reforma fiscal planteada para este año, los legisladores aprobaron la Ley de Ingresos de la Federación que regirá en este 2010, en donde se realizaron una serie de inclusiones legislativas para efectos consolidar y aumentar la recaudación federal.

Uno de los motivos principales por los que fueron aprobadas las reformas planteadas por el Ejecutivo por lo que refiere a la Ley de Ingresos, fue por la situación económica que acaece al Gobierno Federal tras la crisis económica detonada en las finanzas de los Estados Unidos de Norte América a mediados del año pasado, misma que ha causado impacto de manera directa en nuestro país, lo que trae como consecuencia el inevitable el aumento de recursos recaudatorios en virtud de "...la comprometida situación por la que atraviesan las finanzas públicas debido al impacto negativo de un entorno financiero y económico mundial desfavorable...".[1]

De acuerdo a la exposición de motivos de la Ley de Ingresos, es entonces la crítica situación económica por la que atraviesan las finanzas gubernamentales, lo que motivó que entre una de las reformas e inclusiones a la Ley de Ingresos, fuera el limitar el acreditamiento del crédito fiscal generado por el exceso de deducciones a que se refiere el artículo 11, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial.

Tal limitación fue incluida en el artículo 22, último párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación para este ejercicio de 2010, mismo que a la letra indica:

"Artículo 22. Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 58 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2010 la tasa de retención anual será del 0.60 por ciento.

(...)



Para los efectos del artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el monto del crédito fiscal a que se refiere dicho artículo no podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito.”

Como se observa, en el último párrafo, del artículo 22 de la mencionada Ley de Ingresos, se señala que el crédito fiscal generado por exceso de deducciones para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya no podrá ser acreditable en contra del Impuesto Sobre la Renta que se cause en el mismo ejercicio en que se genere el crédito.

Sin embargo, en el artículo 11, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se encuentra vigente para el ejercicio de 2010, establece:

“Artículo 11. Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

(...)

El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. El monto del crédito fiscal que se hubiera acreditado contra el impuesto sobre la renta en los términos de este párrafo, ya no podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única y la aplicación del mismo no dará derecho a devolución alguna.”

Ante esta situación, surge la duda en cuanto a cuál artículo resulta ser aplicable, sin que ello implique perjuicio para los contribuyentes que se ubiquen en dicha hipótesis; cuestión que será analizada enseguida.

IMPACTO POR LA APLICACIÓN ARTÍCULO 22, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010.

La limitación del acreditamiento del crédito fiscal generado en exceso por concepto de Impuesto Empresarial a Tasa Única, implica un perjuicio inminente para aquéllos contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2009 generen dicho crédito por deducciones y que a su vez no generen IETU a pagar y que deben presentar su declaración anual en el año de 2010, pues no contarían contra qué importe acreditarlo y por tanto, perderían dicho acreditamiento, lo que finalmente implicaría un menoscabo económico.

Sin embargo, encontramos que no obstante lo previsto por el artículo 22, último párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación vigente para este ejercicio 2010, en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente igualmente para el presente ejercicio fiscal y en la correspondiente al 2009, específicamente en su artículo 11, tercer párrafo, se contempla todavía el derecho del acreditamiento del crédito fiscal por exceso de deducciones contra el Impuesto Sobre la Renta.

En este panorama se observan dos disposiciones que regulan un mismo supuesto jurídico, pero con consecuencias contrarias, generándose así, una antinomia jurídica.

Existen reglas para resolver las antinomias, tales como aquélla que señala que la ley especial rige sobre la general.



Esta regla permitiría resolver la contradicción generada entre los dos dispositivos antes analizados, dado que la regla especial en este caso es el artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

¿EXISTE DEROGACIÓN DE PRECEPTOS?

Ante la conjetura existente entre el tercer párrafo del artículo 11, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y lo dispuesto en el último párrafo del artículo 22, de la Ley de Ingresos ambos vigentes para 2010, podría parecer que existe una derogación tácita, de la segunda hacia la primera.

Ello encuentra sentido, de acuerdo a lo que dispone el artículo 9 del Código Civil Federal, al indicar que una ley anterior puede ser derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior; esto aunado a que puede existir derogación (o abrogación) expresa o tácita, y es tácita cuando existen dos disposiciones que son incompatibles entre sí, y el nuevo precepto simplemente no se refiere de manera expresa a derogación alguna.

Sin embargo, para que la derogación de disposiciones entre cuerpos normativos distintos pueda surtir efectos, es indispensable que dichos cuerpos normativos reúnan los siguientes requisitos:

- Que sean de la misma jerarquía
- Que compartan un mismo proceso legislativo

Esto, podemos verificarlo detenidamente de los argumentos vertidos por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis aislada que lleva por rubro: "LEYES, REFORMA O DEROGACION DE LAS.", así como del artículo 72, apartado F, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que indica:

"Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.
(...)

F.- En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."

Entonces, en el caso del artículo 22 último párrafo, de la LIF, y del artículo 11 tercer párrafo, de la LIETU, es preciso identificar si tales ordenamientos son de la misma jerarquía, además de analizar si comparten el mismo proceso legislativo.

La respuesta a los cuestionamientos anteriores, en el primer caso sí, y en el segundo no.

Efectivamente la Ley de Ingresos de la Federación, es federal al igual que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sin embargo, éstas no emanan del mismo proceso legislativo, pues la Ley de Ingresos de la Federación se encuentra sujeta a un marco jurídico específico para el contenido y proceso de creación, régimen de expedición que se encuentra previsto de manera esencial en los artículos 71, 72 y 74, fracción IV, de nuestra Constitución.



Mientras que el proceso Legislativo aplicable para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es el previsto por el artículo 72, apartado H, de nuestra Carta Magna, siendo tajantemente distinto al de la Ley de Ingresos.

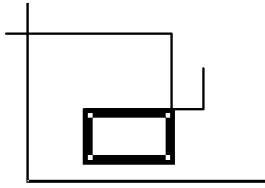
Aunado a que tales ordenamientos son de naturaleza distinta, pues la Ley de Ingresos es esencialmente económica, mientras que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es esencialmente fiscal; tema respecto del cual el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado al respecto, en la jurisprudencia de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, diciembre de 2003, tesis P./J. 80/2003, página 533, que lleva por rubro: "LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL."

En Conclusión:

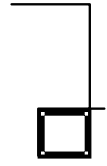
Con lo anterior, consideramos de que no puede existir abrogación por parte del artículo 22, último párrafo de la LIF vigente para 2010, respecto del artículo 11, tercer párrafo de la LIETU, vigente en la ley de 2009 y 2010, pues no son leyes de la misma naturaleza y no comparten el mismo proceso legislativo; advirtiéndose a su vez la inconstitucionalidad que acaece sobre el artículo 22, último párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación, tema respecto del cual procede su impugnación.

Por lo que en nuestra opinión procede el acreditamiento del exceso de deducciones en el IETU de 2009 contra el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio a presentarse en la declaración anual durante el año de 2010.





LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO,
UNA ALTERNATIVA PARA AFRONTAR LA CRISIS
ACTUAL QUE VIVEN LAS FAMILIAS MEXICANAS



Autor: CPC Eduardo Campos Tolentino

1.- LEY GENERAL DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.

A) Definición Legal de Sociedades Cooperativas.

Dentro del artículo 2 de la Ley General de Sociedades Cooperativas se definen como tal a, ***la forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.***

B) Definición Legal de Sociedades Cooperativas de Consumo.

Los artículos 21 y 22 de la Ley General de Sociedades Cooperativas establecen que forman parte del sistema Cooperativo, las Sociedades Cooperativas de Consumo. A su vez las definen como, ***“aquellas cuyos miembros se asocien con el objeto de obtener en común artículos, bienes y/o servicios para ellos, sus hogares o sus actividades productivas.”***

De la última parte de la definición se desprende que, las Sociedades Cooperativas de Consumo se crean para apoyar a las Personas Físicas, ya sean:

- En su actividad productiva, esto es, dentro del campo fiscal, “Actividades Empresariales” (en cualquiera de sus Secciones dentro la Ley del Impuesto sobre la Renta).
- Como Persona integrante de una Familia o bien como ciudadano ordinario

Con la unión y el esfuerzo común de los socios cooperativistas se logran:

- Mejores precios,
- Mejor calidad,
- Oportunidad en las entregas, etc.

Evidentemente que para que las Cooperativas de Consumo incidan favorablemente en una Persona Física, se tiene que ser socio de la Cooperativa de Consumo, por lo que hay que tomar en cuenta lo señalado por el artículo 23 de la Ley General de Sociedades Cooperativas en el sentido de que las Sociedades Cooperativas de Consumo, independientemente de la obligación de distribuir artículos o bienes de los socios, podrán



realizar operaciones con el público en general siempre que se permita a los consumidores afiliarse a las mismas en el plazo que establezcan sus bases constitutivas. En este caso, según lo establece el artículo 25 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los excedentes generados por sus compras, se aplicaran a cubrir y pagar su certificado de aportación.

Lo anterior se complementa con lo señalado en el artículo 24 de la Ley General de Sociedades Cooperativas en el sentido de que los excedentes en las Sociedades Cooperativas de Consumo que reporten los balances anuales, se distribuirán en razón de las adquisiciones que los SOCIOS hubiesen efectuado durante el año fiscal.

Por último el artículo 26 de la Ley General de Sociedades Cooperativas complementa los beneficios de estas Sociedades Cooperativas al establecer que, “Las Sociedades Cooperativas de Consumidores **podrán dedicarse a actividades de abastecimiento y distribución, ahorro y préstamo, así como a la prestación de servicios relacionados con la educación o la obtención de vivienda.**

2- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Dentro del contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta las Sociedades Cooperativas de Consumidores se regulan en el **TITULO III denominado “DEL REGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS”**, y en especial en el artículo 95 fracción VII.

Adicionalmente existe el siguiente criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria:

64/2009/ISR Sociedades Cooperativas de Consumo. No están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo.

El artículo 93, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las personas morales con fines no lucrativos estarán obligadas a determinar dicho impuesto, cuando se den cualquiera de las siguientes situaciones jurídicas o de hecho: a) enajenen bienes distintos de su activo fijo, b) presten servicios a personas distintas de sus miembros, siempre que los ingresos derivados de dichas operaciones excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

No obstante, de una interpretación armónica de los artículos 93 y 95, fracción VII de la ley en cita, debe excluirse del referido supuesto a las sociedades cooperativas de consumo de bienes, en los casos en que éstas enajenen bienes distintos de su activo fijo a sus miembros, ya que las mismas se crean con una finalidad social, sin objeto de lucro, adquiriendo o produciendo bienes y servicios para consumo de sus socios, a cambio de una contraprestación que utiliza la sociedad para seguir cumpliendo su objeto; por tanto, únicamente el ingreso que obtenga este tipo de cooperativas, por la enajenación de esos bienes a sus miembros, no debe causar el impuesto sobre la renta.



3.- LAS FAMILIAS MEXICANAS

La necesidad de consumo está convocando a los consumidores a formar cooperativas de consumo; Entre tres, cuatro, cinco familias, pueden turnarse por semana para realizar sus compras con proveedores idóneos y podrán reducir sus gastos en alimentos hasta en un 50 por ciento. Con esta situación (Formar Cooperativas de Consumo), los consumidores castigan a los comercios y comerciantes que especulan con alzas de precios injustificadamente o abusivamente.

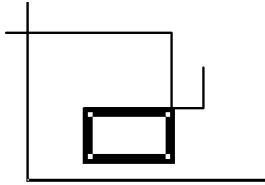
Proveedores ideales para las familias mexicanas que tienen o van a formar una Sociedad Cooperativa de Consumo:

- SAM'S
- COSTCO
- CENTRALES DE MERCADOS DE ABASTOS
- COMPRAS POR INTERNET

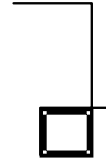
4.- CONCLUSIONES.

- A) Las Sociedades Cooperativas de Consumo son un apoyo para elevar la capacidad de pago de las familias mexicanas.
- B) Las Sociedades Cooperativas de Consumo no generan Impuesto Sobre la Renta derivado de sus operaciones normales.
- C) Las Sociedades Cooperativas de Consumo pueden ser un centro de compras de bienes y servicios para las familias mexicana sin límites.
- D) Hay que difundir el uso de las Cooperativas de Consumo dentro de la sociedad mexicana para así hacer más leve la crisis que vivimos.





RENTAS ANTICIPADAS



Autor: CP Luis Héctor García

El presente documento tiene por objeto el analizar los diversos efectos fiscales que pudieran derivar del pago de rentas anticipadas por el uso de un inmueble.

Primeramente, resulta necesario dilucidar si estamos ante la presencia de un gasto o una inversión, ya que de estar ante la presencia de una inversión, no sería posible tomar la deducción de las rentas pagadas por anticipado en el ejercicio en que se efectúa la erogación, sino que la deducción tendría que realizarse bajo el esquema de amortización lineal a la tasa del 15% anual.

I) Disposiciones aplicables

El artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2010, considera inversiones, los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

Ahora bien, dentro del mismo precepto se señala que los:

.....

“Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.”

.....

De la lectura de anterior pudiera señalarse que los gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado.

En ese sentido, sí el pago –anticipado de rentas- por el derecho a usar un inmueble representa un activo intangible, luego entonces pareciera que el gasto se debiera ser considerado como una inversión.

Al respecto el artículo 754 del Código Civil Federal (CCF), señala que:



“Son bienes muebles por disposición de la ley, las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal”

Conforme a lo antes señalado, si se llegase a concluir que el contrato de arrendamiento es un derecho personal, que por su naturaleza es un bien intangible, que permite usar y disfrutar un bien, pudiesen existir elementos para interpretar que el precio pagado sería una inversión amortizable y no un gasto del ejercicio.

Contrario a lo anterior, sería interpretar que los gastos anticipados califican como gastos diferidos, ya que no encuadran en la definición de activos intangibles.

Lo anterior es así, ya que los pagos no otorgan el derecho a usar o disfrutar un activo intangible del cual se generan beneficios futuros, sino lo que obtiene, es el derecho de usar y disfrutar temporalmente un bien inmueble (tangible), el cual no generará beneficios futuros.

Al respecto nuestros tribunales han señalado lo siguiente:

"RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL. Tanto la jurisprudencia como el precepto reglamentario citado utilizan los sustantivos ‘gastos’ y ‘erogaciones’ como sinónimos, y de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, gastar significa la acción de expender o emplear el dinero en una cosa. Una interpretación lógica jurídica de aquellos términos conduce a estimar que para efectos fiscales, lo que se grava es el resultado de la acción de haber empleado un bien estimado en dinero para un fin determinado; esto es, los gastos y erogaciones son los resultados de las acciones de gastar y erogar determinadas cantidades de dinero que han salido del patrimonio del sujeto activo para un fin determinado. La inversión tiene diferente naturaleza jurídica, y en su más amplio sentido es la utilización de un bien para emplearlo en el tráfico económico jurídico con el ánimo de obtener un beneficio. En este último supuesto no existe, por tanto, el ánimo de gastar y erogar sino el de utilizar el bien para obtener determinadas ganancias. De este análisis se concluye que entre los gastos y erogaciones y las inversiones existen notorias diferencias. En aquéllos el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y como consecuencia se ha perdido el ámbito de su disponibilidad; en cambio, en las inversiones, el dinero invertido no se eroga sino que se destina a la obtención de ganancias. Por lo que toca al uso, en los gastos y erogaciones, generalmente, el dinero se da a cambio de otra cosa, a diferencia de las inversiones en que sólo se deposita, en algunos casos, en una institución de crédito, mediante un acuerdo de voluntades, para que ésta a su vez lo administre y le entregue al inversor las utilidades y el capital, cuando aquél así lo solicite en los términos convenidos. Todo lo anterior conduce a concluir que en virtud de estas diferencias, las inversiones no pueden estar comprendidas dentro de las erogaciones y en estas circunstancias el artículo 72 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se extralimita de los márgenes señalados en el artículo 75 del ordenamiento que reglamenta, esto es, va más allá de lo previsto en la norma ordinaria, en contravención a lo que



indica el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal y viola en perjuicio de la quejosa el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna."

Tesis 2a. LXII/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, mayo de 1999, página 511."

(Énfasis añadido)

De lo anterior podemos señalar que en los casos de erogar y gastar (utilizados como sinónimo) el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y como consecuencia se ha perdido el ámbito de su disponibilidad; en cambio, en las inversiones, el dinero invertido no se eroga, sino que se destina a la obtención de ganancias.

Generalmente los contrato de arrendamiento lo constituye un bien inmueble, no un activo intangible, y dicho contrato "*per se*" otorga al arrendatario el derecho de usar y disfrutar el bien arrendado, caso diferente sería si el objeto del contrato fuera el explotar un intangible, como pudiera ser una marca o un software.

Es importante señalar que en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma para la Ley de ISR de 2005 en la que se señaló lo siguiente:

"Actualmente el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que se consideran gastos diferidos a los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Sin embargo, al condicionar la ley la definición de cargos diferidos al hecho de que sólo aplica [sic] cuando los activos intangibles permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, ha provocado que los contribuyentes puedan deducir inversiones de intangibles como un gasto, cuando éstas no tienen por objeto reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto.

En este sentido, los contribuyentes pueden efectuar la deducción en un sólo ejercicio de inversiones que por su propia naturaleza producirán ingresos para el contribuyente durante un periodo superior a un ejercicio, no obstante que la deducción debiera efectuarse en proporción a la vida útil del bien, como cualquier inversión en activos.

Por ello, se propone a ese H. Congreso de la Unión, **modificar la definición de gastos diferidos, con el objeto de que se consideren como tales aquellos activos intangibles que permiten al contribuyente disfrutar de un bien por un periodo limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral**, con lo cual se logra la asociación entre la obtención de los ingresos con el gasto que los originaron, tal y como actualmente ocurre con la deducción de cualquier inversión en activos tangibles.

(Énfasis añadido)



Por lo antes señalado, pareciera ser que los pagos anticipados, no debieran de considerarse como gastos diferidos.

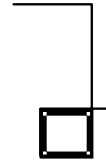
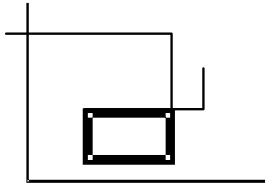
Por lo que se refiere a la norma contable, el Boletín C-8 de las Normas de Información Financiera (NIF), en su párrafo 18 señala que si una partida no cumple con todos los elementos de la definición de activo intangible¹, los desembolsos (erogaciones) para adquirirla o generarla deberán ser reconocidos como un gasto cuando son incurridos.

Las mismas normas contables en su Boletín C-5 señala que “Los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos y utilizarlos en el proceso productivo” y cita como ejemplo de erogaciones o gastos por pagos anticipados a las “Rentas de locales...”

Derivado de lo anterior y al no existir una reglamentación lo suficientemente clara, resulta conveniente analizar los efectos de cada caso en particular y en su caso evaluar las posibles contingencias que llegarán a existir.

¹ El Boletín C-8 define como activos intangibles a los siguientes conceptos: conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas, (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales), programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir por intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales





Autor: CP Aldo Iván Saldaña Vivanco

DÍA

PUBLICACIÓN

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

- 1** ACUERDO que modifica las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

- 8** CIRCULAR S-22.18.10 mediante la cual se dan a conocer a las personas y entidades relacionadas con la contratación de las rentas vitalicias y de los seguros de sobrevivencia previstos en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, los valores de la tasa de referencia para ser empleada en las metodologías de cálculo de los montos constitutivos de los Seguros de Pensiones derivados de la Ley del Seguro Social y de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

- 11** CUARTA Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2009 y sus anexos 1, 4, 22 y 25.

ANEXO 4 DE LAS REGLAS DE CARACTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009

ANEXO 22 DE LAS REGLAS DE CARACTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009

ANEXO 25 DE LAS REGLAS DE CARACTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2009

CIRCULAR CONSAR 75-2 Adiciones a las Reglas Generales a las que deberán sujetarse las administradoras prestadoras de servicio para su operación y funcionamiento.

- 17** PRIMERA resolución de modificaciones a la Resolución en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel y su Anexo 1.

- 30** ACUERDO por el que se da a conocer la información relativa a la recaudación federal participable y a las participaciones federales, por estados y, en su caso, por municipios y la correspondiente al Distrito Federal, así como los procedimientos de cálculo, por el mes de febrero de 2010 y por el ajuste de participaciones del tercer cuatrimestre de 2009.



- 31** ACUERDO sobre el capital mínimo pagado que las instituciones de fianzas deben afectar por cada ramo.

ACUERDO sobre el capital mínimo pagado que las instituciones de seguros deben afectar para cada operación o ramo.

ACUERDO por el que se determinan los capitales mínimos con que deberán contar los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, empresas de factoraje financiero y casas de cambio para el año de 2010.

CUARTA Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 y su anexo 21.

SECRETARÍA DE ECONOMÍA

- 2** RESOLUCION por la que se da cumplimiento a la Decisión Final del 15 de octubre de 2009 del Panel Binacional del caso MEX-USA-2006-1904-02.

- 3** ACUERDO por el cual se dan a conocer los cupos para importar a los Estados Unidos Mexicanos, carne y despojos de bovino, carne y preparaciones de pollo, naranjas y jugo de naranja originarios del Japón, al amparo del arancel-cuota establecido en el Acuerdo para el Fortalecimiento de la Asociación Económica entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón.

- 24** RESOLUCION que modifica a la diversa que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

REGLAMENTO Interno del Comité Intersectorial para la Innovación.

- 26** DECIMO Novena Modificación al Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior.

- 29** ACUERDO por el que se da a conocer la tasa aplicable del 1 de abril de 2010 al 31 de marzo de 2011 del Impuesto General de Importación para las mercancías originarias del Japón.

BANCO DE MÉXICO

- 3** INFORMACION semanal resumida sobre los principales renglones del estado de cuenta consolidado al 26 de febrero de 2010.

- 10** INFORMACION semanal resumida sobre los principales renglones del estado de cuenta consolidado al 5 de marzo de 2010.

INDICE nacional de precios al consumidor.

VALOR de la unidad de inversión.

- 12** COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en dólares de los EE.UU.A., a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-Dólares)



- 16 TASAS para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de febrero de 2010.
- 18 INFORMACION semanal resumida sobre los principales renglones del estado de cuenta consolidado al 12 de marzo de 2010.
- 25 VALOR de la unidad de inversión.
- 31 INFORMACION semanal resumida sobre los principales renglones del estado de cuenta consolidado al 26 de marzo de 2010.

REFORMAS, adiciones y derogaciones al Reglamento Interior del Banco de México.

NORMAS del Banco de México en materia de adquisiciones y arrendamientos de bienes muebles, así como de servicios.

NORMAS del Banco de México en materia de obra inmobiliaria y servicios relacionados con la misma.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

- 4 ACUERDO General número 3/2010, de veintitrés de febrero de dos mil diez, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el que se levantan el aplazamiento del dictado de la sentencia en los asuntos del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en los que se impugnan los artículos 109, fracción X y 170 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

- 16 ACUERDO ACDO.SA1.HCT.240210/43.P.DIR del H. Consejo Técnico por el que se autoriza a la Dirección de Incorporación y Recaudación para liberar la aplicación informática que permitirá a los patrones o sujetos obligados a que se refiere el tercer párrafo del artículo 15-A de la Ley del Seguro Social, cumplir con la obligación prevista en el sexto párrafo del mismo precepto legal, a través del Sistema de Cómputo denominado IMSS Desde Su Empresa.
- 17 ACUERDO ACDO.SA1.HCT.240210/42.P.DIR del H. Consejo Técnico por el que se aprueba modificar el Anexo Unico del Acuerdo número 290/2005, contenido en la nota aclaratoria publicada el 24 de febrero de 2006, y los formatos Aviso de Registro Patronal Personas Morales en el Régimen Obligatorio, Aviso de Registro Patronal Personas Físicas en el Régimen Obligatorio y Aviso de Modificación de las empresas para el Seguro de Riesgos de Trabajo.

SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES

- 17 DECRETO Promulgatorio del Protocolo Modificatorio al Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel, firmado en la Ciudad de México, el dieciocho de noviembre de dos mil ocho.



- 31** DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de la India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la ciudad de Nueva Delhi el diez de septiembre de dos mil siete.

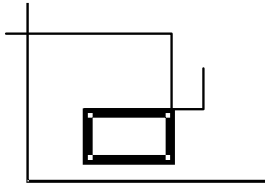
SECRETARÍA DE ENERGÍA

- 19** ACUERDO por el que se establecen los Lineamientos por los cuales la Secretaría de Energía vigilará y verificará el cumplimiento, implementación y ejecución de la normativa de Petróleos Mexicanos y sus Organismos Subsidiarios, en relación con las condiciones de seguridad industrial en materia de transformación de hidrocarburos.

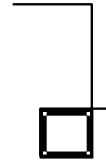
CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL

- 30** ACUERDO General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que reforma los artículos 21 y 80 del diverso Acuerdo General que reglamenta la organización y funcionamiento del propio consejo.





CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES,
FEBRERO 2010



Autor: Lic. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez

TESIS AISLADA LIII/2010. LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y PRINCIPIO DE IGUALDAD. LA IMPOSIBILIDAD DE QUE UN INDIVIDUO PERTENEZCA A MÁS DE UN COLEGIO DE PROFESIONISTAS ES INCONSTITUCIONAL.

Los artículos 45, fracción I, de la Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal, y 78 de su Reglamento, violan el derecho a la libertad de asociación en relación con el principio de igualdad, previstos en los artículos 9o. y 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El referido artículo legal es una norma constitutiva cuyo contenido establece que, al momento de constituir y registrar una asociación como colegio de profesionistas, no se tendrán como socios a las personas que, aunque formaban parte de la respectiva asociación, se encuentren registradas en otro u otros colegios de profesionistas de la misma rama y especialidad, a menos que se demuestre que han dejado de tener tal carácter; en concordancia, la norma reglamentaria obliga a los sujetos que pertenezcan a dos o más colegios de profesionistas de la misma rama y especialidad a elegir necesariamente uno solo de ellos. Ahora bien, por un lado, estas condiciones constituyen una limitante al derecho a permanecer en un grupo y, en consecuencia, una restricción a la libertad de asociación, dado que obliga injustificadamente a una persona a salir de una agrupación de la que ya formaba parte, aunado a que las distinciones normativas entre miembros de una asociación que pertenecen a otros colegios profesionistas y miembros ajenos a cualquier agrupación de profesionistas, se traducen en que únicamente los segundos puedan gozar de manera efectiva del derecho de asociación. Por otro lado, si la finalidad del legislador para imponer ciertas restricciones a la constitución y registro de los colegios profesionales fue, primero, cumplir con una obligación contenida en el párrafo segundo del artículo 5o. constitucional y, segundo, establecer ciertas condiciones mínimas que aseguraran un grado de objetividad en las agrupaciones que posiblemente llegaran a conformar colegios de profesionistas, se considera que el hecho de crear una distinción artificial basada en la pertenencia o no a otro colegio de profesionistas es una medida carente de idoneidad para conseguir que dichos colegios hagan un uso adecuado de sus facultades de naturaleza pública. Así las cosas, existe una violación directa al principio de igualdad, pues la referida condición que origina la distinción no se basa en parámetros objetivos de eficacia, al no existir razones válidas que expliquen por qué un sujeto se encuentra impedido para participar activamente en varios colegios de profesionistas de una misma rama y especialidad: su pertenencia a dos o más colegios no afecta las funciones públicas de estos entes colectivos.

Amparo en revisión 2186/2009. Álvaro Jesús Altamirano Ramírez. 13 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.



TESIS AISLADA LIV/2010. LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y DE REUNIÓN. SUS DIFERENCIAS.

El derecho de libertad de asociación consagrado en el artículo 9o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe confundirse con la libertad de reunión prevista en el mismo artículo constitucional. El primero es un derecho complejo compuesto por libertades de índole positiva y negativa que implica entre varias cuestiones la posibilidad de que cualquier individuo pueda establecer, por sí mismo y junto con otras personas, una entidad con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección. En cambio, la libertad de reunión, aunque es un derecho que mantiene íntima relación con el de asociación, consiste en que todo individuo pueda congregarse o agruparse con otras personas, en un ámbito privado o público y con la finalidad lícita que se quiera, siempre que el ejercicio de este derecho se lleve a cabo de manera pacífica. La diferencia sustancial entre ambos derechos es que la libertad de asociación implica la formación de una nueva persona jurídica, con efectos jurídicos continuos y permanentes, mientras que una simple congregación de personas, aunque puede compartir los fines u objetivos de una asociación, se caracteriza por una existencia transitoria cuyos efectos se despliegan al momento de la reunión física de los individuos.

Amparo en revisión 2186/2009. Álvaro Jesús Altamirano Ramírez. 13 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

TESIS AISLADA LV/2010. CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE AUDIENCIA Y ACCESO A LA JUSTICIA.

El citado precepto, al establecer que la solicitud de condonación relativa no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la autoridad fiscal al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa, no transgrede las garantías de audiencia y acceso a la justicia contenidas en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque la autoridad fiscal, al resolver sobre la procedencia o no de la condonación, no realiza un acto de privación ni de molestia respecto de bienes o derechos del quejoso, sino que sólo determina su situación de hecho frente a una petición a la autoridad respecto de un derecho (crédito fiscal) que el contribuyente ya conocía, en virtud de que fue determinado en forma líquida a su cargo, ya sea por él o por una autoridad, respecto del cual el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer los medios de defensa procedentes. Esto es, la solicitud de condonación en términos del artículo séptimo transitorio, fracción VII, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, no constituye la privación de algún derecho, pues el permitir acceder a una condonación de los adeudos fiscales del contribuyente constituye un régimen de beneficio, el cual impone requisitos para que las autoridades puedan hacerlo efectivo, de ahí que no vulnera las garantías indicadas, ya que constitucionalmente es aceptable que las resoluciones dictadas con motivo de la petición de condonación no puedan impugnarse por los medios ordinarios de defensa, y el juicio de amparo válidamente puede integrar el derecho a la tutela judicial efectiva de los gobernados que pretendan acceder a ese beneficio tributario.

Amparo directo en revisión 1279/2009. Restaurante Bar El Risco, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ausente y Ponente: Sergio A. Valls Hernández; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan N. Silva Meza. Secretario: David Rodríguez Matha.



TESIS AISLADA XXXI/2010. PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE SU MONTO SERÁ DIVIDIDO ENTRE LOS AÑOS QUE MEDIARON ENTRE LA ADQUISICIÓN Y LA ENAJENACIÓN SIN EXCEDER DE DIEZ EJERCICIOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto, al establecer que para determinar la parte de la pérdida deducible por enajenación de acciones en el ejercicio de que se trate y los tres años siguientes, debe dividirse entre el número de años de tenencia accionaria, sin que excedan de diez, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque del artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el resto de la pérdida no deducida es acreditable hasta el monto de la tasa efectiva, con lo que no se desconoce la capacidad contributiva de los sujetos en virtud de que el monto total de la pérdida puede aprovecharse en función de la tasa efectiva que resulte aplicable al caso concreto. En efecto, por lo que se refiere a la cantidad que resulte de aplicar la fracción I del referido artículo 149, es decir, aquella que se podrá disminuir de los demás ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, con excepción de los derivados por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y por actividades empresariales y profesionales, que sirve de base para determinar el monto de los ingresos acumulables conforme a los cuales se aplicará el procedimiento establecido en los artículos 175 a 178 del mismo ordenamiento a fin de determinar el impuesto a su cargo, los contribuyentes sólo verán materializado el beneficio de disminuir dicho monto en función de la tasa efectiva del impuesto que resulte de aplicar dichos preceptos, mientras que la cantidad que resulte de aplicar la fracción II del artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, aquella que se puede disminuir vía acreditamiento en el ejercicio de que se trate o en los tres años siguientes respecto de la parte de la ganancia no acumulable que se calculó conforme el artículo 147, fracción III, de dicha Ley, y que se sumó al impuesto determinado de conformidad con los aludidos artículos 175, 176, 177 y 178, al multiplicarse por la tasa del impuesto que corresponda al contribuyente en el año en que tuvo la pérdida y disminuirse el impuesto ya determinado por el propio contribuyente, la persona física se beneficia en la proporción de dicha tasa y no al cien por ciento, lo que resulta lógico en función de la mecánica prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues los contribuyentes tampoco pagan el cien por ciento de sus ingresos como impuesto, conforme a la tasa efectiva que resulte de aplicar el procedimiento señalado en el Título IV de la ley tributaria citada.

Amparo en revisión 128/2007. Reynaldo Villarreal Ríos y otros. 25 de noviembre de 2009. Mayoría de tres votos. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 213/2007. Michael John Detmold Macphee. 25 de noviembre de 2009. Mayoría de tres votos. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

TESIS AISLADA XXXII/2010. PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 148, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SEÑALAR QUE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES SE FIJARÁN POR EL REGLAMENTO RESPECTIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

TESIS AISLADA XXXIII/2010. PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE SE PODRÁN REDUCIR CIERTOS INGRESOS Y NO TODOS LOS PERCIBIDOS POR LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.



TESIS JURISPRUDENCIAL 40/2010

DECLARATORIA DE PERJUICIO EMITIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NO CONSTITUYE UN ELEMENTO DEL DELITO DE CONTRABANDO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La declaratoria de perjuicio emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a que se refiere el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, constituye un presupuesto de la acción penal, en tanto que es previo al proceso, según se deduce del epígrafe del artículo en comento, que señala con transparencia que son condiciones que se requieren “para proceder penalmente por los delitos fiscales”. Empero, el requisito en cuestión, nada tiene que ver con la existencia o inexistencia del delito previsto en el diverso artículo 103, fracción II del mismo Código, en virtud de que no forma parte del tipo penal, puesto que la tipicidad se verifica con antelación a que la declaración en cuestión ocurra; no condiciona el carácter de la antijuridicidad, atento a que la mera verificación de la conducta típica contraría el orden jurídico, sin necesidad de que se presente la declaración de la autoridad hacendaria; y no incide en la capacidad de autodeterminación del sujeto activo que es lo que le da contenido a la culpabilidad, ya que la conducta es reprochable penalmente, con independencia de que exista o no la declaración de referencia. En consecuencia, es claro que la figura en cuestión yace fuera del delito, por lo que no es posible afirmar que la misma sea parte del mismo, puesto que no integra a ninguno de sus elementos.

Contradicción de tesis 396/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos del Vigésimo Noveno Circuito. 17 de febrero de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Roberto Ávila Ornelas.

TESIS AISLADA XLIX/2010.

REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESA INSTANCIA, DEBE COMPRENDERSE LA INTERPRETACIÓN QUE DE LAS DISPOSICIONES IMPUGNADAS REALIZAN LAS AUTORIDADES RESPONSABLES.

Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, órgano terminal en materia de revisión de la constitucionalidad de leyes, tiene facultades para conocer del recurso de revisión contra sentencias que los tribunales colegiado de circuito pronuncien en amparo directo, siempre que en esa instancia subsistan cuestiones propiamente constitucionales, las cuales no sólo comprenden los argumentos relativos a la confrontación de la norma ordinaria con la Ley Suprema, sino también aquellos en los que la afectación al quejoso no deriva de la norma expresamente establecida por el legislador, sino de aquella disposición surgida de la interpretación que lleva a cabo la autoridad responsable. Esto es, si el análisis de constitucionalidad de una ley atiende a dos premisas, por un lado, al parámetro de control que está integrado por el sentido y alcance de la disposición fundamental cuya transgresión se aduce y, por otro, a la disposición objeto de control que deriva de la interpretación de la norma expresa, es innegable que entre las cuestiones materia del recurso de revisión en amparo directo se encuentra la relativa a determinar si esa interpretación es o no contraria a la Ley Fundamental, condicionando a ese resultado la estimación o declaratoria de constitucionalidad, o bien, la desestimación y consecuente declaración de inconstitucionalidad de la disposición impugnada. Por tanto, cuando se presenta un problema en el que la inconstitucionalidad reclamada no deriva de la disposición expresa contenida en la norma jurídica combatida, sino de la interpretación en un caso concreto, es evidente que el examen de constitucionalidad no se ejecuta directamente sobre aquélla, sino respecto de la que emana del quehacer de las autoridades responsables.



Amparo directo en revisión 1879/2009. Intermex Manufactura, S.A. de C.V. 13 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: José Francisco Castellanos Madrazo.

TESIS AISLADA LI/2010. RENTA. LA NORMA QUE DERIVA DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Dicha norma, al establecer una distinción para efectos de deducción de las inversiones en aviones entre los contribuyentes que los adquieran con una participación del 100% y aquellos que lo haga bajo el régimen de copropiedad en el sentido de que, éstos sólo pueden deducir el monto original máximo de la inversión en la proporción equivalente a la parte alícuota de la que son propietarios, siempre que esa inversión no exceda del monto de \$8'600,000.00, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que, en primer lugar, si bien quien adquiere un avión como único propietario y quien lo hace bajo el régimen de copropiedad tienen la posibilidad de deducir su inversión, es claro que entre ellos existe una diferenciación para efectos de la deducción que consiste en el monto de la inversión que cada uno ha efectuado; en segundo término, porque el trato diferenciado reclamado tiene el fin de salvaguardar el principio de proporcionalidad tributaria, pues la autorización de la deducción de que se trata debe ser mayor para quien ha invertido más cantidad de dinero que para quien lo ha hecho en menor proporción, aunque ello constituya un trato diferente entre ambos contribuyentes; y, por último, la diferenciación apuntada no provoca afectación desproporcionada al contribuyente, ya que ésta permite realizar la deducción en función de la inversión efectuada.

Amparo directo en revisión 1879/2009. Intermex Manufactura, S.A. de C.V. 13 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: José Francisco Castellanos Madrazo.

TESIS AISLADA LII/2010. RENTA. LA NORMA QUE DERIVA DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Dicha norma, al establecer que la deducción de las inversiones en aviones de los contribuyentes que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para explotarlos comercialmente, se calculará considerando como monto original máximo de la inversión una cantidad equivalente a \$8'600.000.00 no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ya que, por un lado, la deducción se autoriza en proporción al monto que el contribuyente invirtió, cuenta habida que la disminución a sus ingresos acumulables guarda correspondencia con el monto de la inversión que destinó para la adquisición de la aeronave, situación que muestra el reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva al operar un equilibrio entre los dos componentes que integran el resultado fiscal neto al que se le aplicará la tasa respectiva, ello con independencia de si la aeronave es adquirida por uno o varios sujetos; y por el otro, la deducción a que se refiere la norma reclamada no puede considerarse estrictamente necesaria e indispensable para la obtención de ingresos con motivo de la actividad del contribuyente, porque éste no tiene como actividad principal para la concurrencia de su renta el uso o enajenación de aviones. Esto es, tratándose de este tipo de deducciones el legislador no tiene obligación constitucional de reconocerla, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de una erogación que no está necesariamente vinculada con la generación de riqueza, por lo que resulta razonable el establecimiento de un tope máximo o autorización parcial para efectos de la deducción.



